

EDNA SOFIA VARELA TEIXEIRA

**DETERMINANTES DE CONTABILIDADE DE
GESTÃO NOS ESTABELECIMENTOS
HOTELEIROS DE CABO VERDE**

Orientadora: Prof. Doutora Ana Isabel Lopes

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2013

EDNA SOFIA VARELA TEIXEIRA

**DETERMINANTES DE CONTABILIDADE DE
GESTÃO NOS ESTABELECIMENTOS
HOTELEIROS DE CABO VERDE**

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Fiscalidade no curso de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias.

Orientadora: Prof. Doutora Ana Isabel Lopes

Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

Escola de Ciências Económicas e das Organizações

Lisboa

2013

Agradecimentos

Foi um caminho difícil, mas impossível percorrer sem o apoio incondicional de algumas pessoas.

Agradecimento à Doutora Professora Ana Isabel Lopes, minha orientadora, por toda a atenção e cuidado com que me privilegiou na orientação do presente estudo e na revisão atenta desta dissertação.

Um agradecimento especial ao senhor Professor Nuno Arroiteia pelo apoio e inspiração.

Aos docentes que cruzaram meu caminho académico, durante a licenciatura e mestrado.

Aos responsáveis pela contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde que cooperaram no preenchimento do questionário. Deste modo, foi possível a recolha da informação necessária para a realização da parte empírica deste estudo.

À todos os colegas, amigos e familiares que me incentivaram e apoiaram ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

À minha mãe Domingas, ao meu pai Eduardo e aos meus irmãos Gilgerson, José Carlos, Maria Ivanisa, Eunice Filomena, Adilson de Jesus e Clintia, por todo o amor e pelo apoio incondicional.

À minha tia Ana Mafalda pelo carinho e admiração.

Jamais poderia esquecer a minha filha Melany que me acompanhou no meu ventre ao longo do primeiro ano desta caminhada e ao meu companheiro Litos por todo o amor, carinho, apoio, protecção e pela forma com que me acompanhou, ao longo de todo este trabalho. Está vitória não é minha é nossa.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a Deus, estar viva e de me ter dado a oportunidade de estudar, de fazer parte do universo académico e de um dia vencer.

Resumo

O presente estudo tem como objetivo identificar a situação dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos em relação a contabilidade de gestão. Identifica-se as técnicas tradicionais e contemporâneas adotadas e os motivos que estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos, bem como as mudanças ou alterações ocorridas nos últimos cinco anos e conhecer os fatores que originaram essas mudanças.

Para atingir o objetivo proposto foi feita a revisão da literatura e a recolha de dados através de um questionário enviado via correio eletrónico aos 79 estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde de 3 a 5 estrelas pelo que foi recebido em tempo útil, 27 respostas, correspondendo a 34,18%.

Através da revisão da literatura averiguou-se que a contabilidade de gestão tem sofrido várias alterações de forma a responder as mudanças do meio envolvente onde as empresas estão inseridas, isto é, atualmente as organizações estão inseridas num mercado muito competitivo e em constante alterações.

De acordo com os resultados obtidos verificou-se que dos 27 estabelecimentos hoteleiros inquiridos, 14 dispõe de contabilidade de gestão. Concluiu-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros analisados. No que diz respeito as técnicas contemporâneas de gestão verificou-se que estas estão a ser poucas utilizadas e que os estabelecimentos hoteleiros as utilizam, mas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

Verificou-se também que em 78,6% dos estabelecimentos hoteleiros que dispõe de contabilidade de gestão ocorreram mudanças ao nível das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos últimos cinco anos.

Palavras-chave: Contabilidade de gestão, estabelecimentos hoteleiros, mudanças, técnicas de contabilidade de gestão e sector turístico.

ABSTRACT

The objectives of the present study are to identify the accounting situation of the hotel sector in Cape Verde. The kind of accounting techniques adopted and the motives that were the basis of adoption of management accounting techniques used in hotels sector Cape Verdeans, as well as changes or adjustments happened in the last five years and know the factors that originated these changes.

To achieve the proposed objectives it has been made a literature review and a data collection through a survey, which was sent by email to 79 Cape Verdeans hotels certified from three to five stars. The 34.18% [27 hotels] completed the survey.

According to the results it was found that only in 14 hotels, which had completed the survey previously, are making accounting management. It was also been concluded that traditional accounting techniques are most used than the current ones in the hotels analyzed. About the more contemporary techniques it has been verified that they are being implemented slowly and the hotels which make use of them they do in simultaneity with traditional techniques.

It was also been verified that in 78.6% of hotel establishments which provides that accounting management changes occurred at the level of accounting management techniques used in the past five years.

Key words: *Accounting management, hotels, change, accounting techniques and tourism sector.*

Resumen

El presente estudio tiene como objetivo identificar la situación de los establecimientos hoteleros caboverdianos en relación a la contabilidad de la gestión. Identifica las técnicas tradicionales y actuales adoptadas y de los motivos que llevaron a la adopción de técnicas contable de gestión utilizados en establecimiento hotelero de Cabo Verde, así como las modificaciones o cambios en los últimos cinco años y conocer los factores que dieron lugar a tal cambios.

Para alcanzar el objetivo propuesto se ha llevado a cabo una revisión de la literatura y una colecta de datos mediante un cuestionario, el cual fue enviado por correo electrónico a 79 establecimientos hoteleros caboverdianos de entre 3 y 5 estrellas. Del total, fueron recibidas 27 respuestas, correspondiendo a un 34'18%.

De acuerdo con los resultados obtenidos se verificó que, de los 27 establecimientos hoteleros que respondieron al cuestionario, solamente en 14 de ellos se realiza la contabilidad de la gestión. También se ha concluido que las técnicas contables tradicionales de gestión son las más usadas en los establecimientos hoteleros analizados. En lo que respecta a las técnicas contables contemporáneas se verificó que se están implementando lentamente y que los establecimientos hoteleros las usan, pero en simultaneidad con las técnicas tradicionales.

También se verificó que en el 78'6% de los establecimientos hoteleros que dispone de la contabilidad de gestión han cambiado las técnicas contables utilizadas en los últimos cinco años.

Palabras clave: *Contabilidad de gestión, establecimientos hoteleros, cambios, técnicas contables de gestión y sector turístico.*

Lista de siglas, abreviaturas e símbolos

APA - American Psychological Association

BCA - Banco Comercial do Atlântico

BESCV - Banco Espírito Santo de Cabo Verde

BORCV - Boletim Oficial da República de Cabo Verde

BSC - Balanced Scorecard

CBA - Custeio Baseado nas Atividades

CIMA - Chartered Institute of Management Accountants

EVA - Economic Value Added

ECMA - Evolution and Change in Management Accounting

IFAC - International Federation of Accountants

IMAP - International Management Accounting Practice

INE - CV - Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde

PIB - Produto Interno Bruto

SPSS - Statistics Packages for Social Sciences

WTTC - World Travel and Tourism Council

Índice

Introdução	10
Definição do problema da pesquisa	10
Objetivos do estudo	11
Relevância do estudo	12
Metodologia	14
Âmbito do estudo	14
Questões de estudo	14
Organização do estudo	16
Capítulo 1: Revisão da literatura	18
1.1. Contabilidade de gestão	18
1.1.1. A evolução da contabilidade de gestão até aos dias de hoje	18
1.2. Práticas e/ou técnicas de contabilidade de gestão	24
1.2.1. A utilização das técnicas tradicionais e das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão	24
1.3. Processo de mudança e contabilidade de gestão	30
1.3.1. A mudança e as pessoas	30
1.3.2. A mudança e as organizações	34
1.3.3. Os fatores de mudanças na envolvente hoteleira com impacto na contabilidade de gestão	36
Capítulo 2: Cabo Verde como destino turístico	40
2.1. Breve caracterização geral do país	40
2.2. O setor do turismo em Cabo Verde	41
2.2.1. História e evolução do turismo em Cabo Verde	41
2.2.2. Impactos do turismo na economia cabo-verdiana	44
2.2.3. Classificação e legislação cabo-verdiana dos estabelecimentos hoteleiros	45
Capítulo 3: Metodologia de investigação	47

3.1. Introdução	47
3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas	47
3.3. Estrutura do questionário	49
3.4. Elaboração do questionário.....	51
3.5. Caracterização da população e dimensão da amostra	53
3.6. Recolha de dados e tratamento da informação recolhida.....	53
Capítulo 4: Análise, interpretação e discussão dos resultados	55
4.1. Análise aos resultados do questionário	55
4.1.1. Caracterização dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos.....	55
4.1.2. A contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde	60
4.1.3. As mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde nos últimos cinco anos e os fatores que originaram essas mudanças	67
4.1.4. Caracterização do mercado dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde	72
4.1.5. Perfil dos respondentes ao questionário e informações dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos	74
Conclusão e considerações finais	75
Principais conclusões.....	75
Contributo do estudo	77
Limitações do estudo.....	78
Recomendações e sugestões para investigações futuras.....	79
Bibliografia.....	81
Webgrafia	88

Índice de quadros

Quadro 1: Distribuição dos sistemas de contabilidade de gestão por estágio evolutivo	22
Quadro 2: Universo e amostra do estudo e questionários recebidos	54
Quadro 3: Estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, distribuídos por ilha	55
Quadro 4: Classificação dos estabelecimentos inquiridos segundo grupo e categoria.....	56
Quadro 5: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro	56
Quadro 6: Mudança na estrutura do capital.....	57
Quadro 7: Categorias onde insere o estabelecimento hoteleiro.....	58
Quadro 8: Percentagem das vendas destinadas ao mercado externo e das compras proveniente do mercado externo	59
Quadro 9: Origens dos turistas do estabelecimento hoteleiro	59
Quadro 10: Existência da contabilidade de gestão	60
Quadro 12: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro.....	61
Quadro 11: Elaboração da demonstração de resultados por funções	61
Quadro 13: Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada no estabelecimento hoteleiro.....	62
Quadro 14: Adequação/inadequação da informação da contabilidade de gestão às funções...	63
Quadro 15: Utilização das técnicas tradicionais e contemporâneas de contabilidade de gestão	64
Quadro 16: Caracterização do sistema de contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros	64
Quadro 17: Medida em que o estabelecimento hoteleiro utiliza as técnicas de gestão	65
Quadro 18: Motivos para adoção das técnicas de contabilidade de gestão	66
Quadro 19: Relação entre categoria do estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão.....	66
Quadro 20: Relação entre o tipo do estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão	67
Quadro 21: Alterações/mudanças ao nível das técnicas de contabilidade de gestão.....	68
Quadro 22: Grau de mudança na contabilidade de gestão.....	68
Quadro 23: Fatores causadores de mudanças ocorridas no estabelecimento hoteleiro	70
Quadro 24: Fatores inibidores da mudança no estabelecimento hoteleiro	71
Quadro 25: Forças do setor de atividade onde esta inserida o estabelecimento hoteleiro.....	72
Quadro 26: Intensidade da concorrência	73

Quadro 27: Caracterização do grau da envolvente externa.....	73
Quadro 28: Tipo de estratégia seguido pelo estabelecimento hoteleiro inquirido	74
Quadro 29: Ocupação/cargo dos respondentes ao questionário	74

Índice de gráficos

Gráfico 1: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro	57
Gráfico 2: Mudança na estrutura do capital.....	57
Gráfico 3: Categorias onde insere o estabelecimento hoteleiro	58
Gráfico 4: Origens dos turistas do estabelecimento hoteleiro	59
Gráfico 5: Existência da contabilidade de gestão	60
Gráfico 6: Elaboração da demonstração de resultados por funções	61
Gráfico 7: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro	62
Gráfico 8: Grau de mudança na contabilidade de gestão	68

Índice de figura

Figura 1: Estágios evolutivos da contabilidade de gestão	22
--	----

Introdução

Definição do problema da pesquisa

Atualmente as empresas, em particular, os estabelecimentos hoteleiros, estão a operar num mercado que está a atravessar um período de grandes mudanças, principalmente devido à globalização, desenvolvimento tecnológico e estruturas organizacionais. De modo a acompanhar essas mudanças, os gestores dos estabelecimentos hoteleiros devem ter capacidade de se adaptar a essas mudanças, de organização e essencialmente de inovação, recorrendo as novas tecnologias e sistemas de informações.

A contabilidade de gestão tem sofrido diversas alterações e mudanças ao longo dos anos, nomeadamente, no âmbito de atuação dentro das organizações.

De acordo com os estudos realizados em diversos países, a contabilidade de gestão está a desenvolver de forma diferente de país para país.

A contabilidade de gestão foi comparada em diversos países pelos autores: Adler, Everett & Waldron, (2000) e concluíram que as empresas adotam as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente. Os autores afirmaram que os gestores ainda confiam nas técnicas tradicionais de contabilidade de gestão.

Segundo dados da *Publituris* (2009) o sector turístico, pela sua natureza, é um dos sectores que mais exposto à mudanças está. Quase todos os dias são disponibilizados pelas instituições competentes estudos e análises que deixam antever profundas alterações nos paradigmas assumidos nas sociedades desenvolvidas. Desde a economia, as mudanças de comportamentos do consumidor, passando pelas questões ambientais, demográficas e políticas, todas têm fortíssimos impactos numa indústria que deve assumir a “visão prospetiva” como ferramenta de trabalho e planeamento. Qualquer que seja o produto, desde um hotel, ao *resort* turístico, como ao próprio destino, todos serão alvo destes constrangimentos. Assim, deverá o promotor, o gestor ou o responsável antever as mudanças de forma a poder desenvolver a sua proposta da maneira mais correta. Como já referido, a mudança é lenta e, por vezes, impercetível, mas é uma realidade¹.

¹ <http://www.publituris.pt/2009/12/23/o-turismo-e-o-mundo-em-mudanca/>

Em Cabo Verde o turismo é considerado sector estratégico para o desenvolvimento sustentado e o motor de crescimento da economia do país. Subjacente a este facto, incontornável, este constitui um importante instrumento de luta contra a pobreza no país. O turismo conheceu nos últimos anos um incremento assinalável. Os hotéis cabo-verdianos encontram-se já entre os mais ativos de África. Segundo dados governamentais, a taxa de ocupação média a nível nacional é superior a 60 por cento².

Pretende-se com este estudo colmatar algumas lacunas existentes na área de investigação da contabilidade de gestão em Cabo Verde. Pretende-se apurar qual a situação cabo-verdiana em termos da utilização da contabilidade gestão, como uma ferramenta útil à tomada de decisão e confirmar se está, ou não, a acompanhar as novas técnicas e sistemas de contabilidade de gestão abordados ao nível teórico, bem como confirmar se existiram ou não mudanças nas técnicas e sistemas utilizadas nos últimos cinco anos e em caso afirmativa identificar os fatores dessas mudanças.

Objetivos do estudo

O principal objetivo do estudo desta dissertação é identificar qual a situação dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde em relação a utilização da contabilidade de gestão como uma ferramenta útil para o gestor.

De modo a atingir o objetivo principal será preciso conseguir alcançar os objetivos específicos, que são as seguintes:

- Caracterizar a contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde;
- Saber quais as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde;
- Identificar quais são os motivos que estiveram na base de adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos;
- Identificar as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos nos últimos cinco anos e conhecer os fatores que influenciaram essas mudanças.

² <http://www.opcaoturismo.com/reportagens.php?id=108>

Relevância do estudo

De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde [INE - CV], (2012) verifica-se que o turismo é um dos sectores de atividades com maior grau de importância na economia tanto ao nível nacional como ao nível internacional.

A razão central para a escolha do tema é o facto dos estabelecimentos hoteleiros, em particular os cabo-verdianos, necessitarem constantemente de informações atualizadas e rigorosas, nomeadamente no que diz respeito ao controlo e contabilidade de gestão, de modo a alcançar os objetivos e metas de gestão traçados na organização, permitindo deste modo, fazer uma análise atempada do seu desempenho e se possível corrigir os possíveis desvios, caso for desfavorável.

Através da contabilidade de gestão é possível observar alterações e melhorias nas técnicas de gestão utilizadas pelos estabelecimentos hoteleiros, que adotaram as mesmas.

Deste modo, parece de extrema importância analisar a evolução da contabilidade de gestão até os nossos dias, identificando as técnicas de gestão adotadas pelos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde. Também se considera importante analisar as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos nos últimos cinco anos, bem como conhecer os fatores que originaram essas mudanças.

Ao nível teórico, o presente estudo tem por finalidade alargar o conhecimento acerca da situação da contabilidade de gestão em Cabo Verde ao nível dos estabelecimentos hoteleiros, caracterizando-o, e identificar os motivos que estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos. Em simultâneo, pretende-se também identificar quais as técnicas de contabilidade de gestão que são utilizadas, e bem como saber as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros nos últimos cinco anos e conhecer quais os fatores que originaram essas mudanças.

Em termos empíricos, deseja-se comparar se os conceitos e as técnicas com maior relevância ao nível teórico são os que realmente são mais importantes e relevantes em termos práticos.

Santos, Gomes, Arroteia, Silva & Coelho, (2010a) realizaram um importante estudo sobre a **Contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras da região Oeste de Portugal**, com a finalidade de caracterizar a utilização das diversas técnicas de contabilidade de gestão tendo

verificado uma ampla utilização das técnicas de contabilidade de gestão por parte das unidades hoteleiras inquiridas.

Santos, Gomes & Arroiteia, (2010b) também realizaram um outro estudo cujo tema é **Determinantes de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras de Portugal**, no qual concluíram que as unidades hoteleiras inquiridas utilizam com uma frequência regular ou muito frequente as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, existindo um desfasamento entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão. Os autores justificam que algumas técnicas contemporâneas não são conhecidas e consequentemente não são utilizadas, verificaram-se também que a utilização de técnicas de contabilidade de gestão pelas unidades hoteleiras inquiridas é influenciada pela existência de uma empresa mãe, bem como pelo tamanho da unidade hoteleira medido através do volume de vendas.

Por outro lado, Nunes (2009) apresentou um estudo sobre o **Controlo de gestão nas unidades hoteleiras em Portugal**, onde concluiu que na maioria dos hotéis inquiridos ocorreram mudanças nos sistemas de controlo de gestão na última década e consideraram que o grau de mudança foi substancial. O mesmo estudo concluiu que os fatores que mais influências tiveram na mudança no controlo de gestão foram a perceção da necessidade de mudança pelos gestores e a necessidade de melhorar a eficiência/produktividade.

No estudo desenvolvido por Vicente (2007) cujo tema é **Mudança nas práticas de controlo de gestão em Portugal**, concluiu-se que poucas foram as empresas portuguesas que indicaram não terem sofrido alterações ao nível do seu controlo de gestão na última década. A mudança ocorrida foi mesmo qualificada pelas empresas inquiridas de substancial. Quanto à natureza constatou-se que a mudança se verificou, principalmente, ao nível da utilização de novos *softwares* informáticos de gestão, da reestruturação de informação de gestão já existente com vista à sua utilização mais eficiente e da introdução de novas técnicas de gestão.

Em Cabo Verde Monteiro (2009) realizou um estudo sobre o tema é **A contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas**. Neste estudo concluiu-se que das 54 empresas que responderam ao inquérito apenas 14 possuem procedimentos consistentes com contabilidade de gestão. Também de acordo com os resultados obtidos, conclui-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas nas empresas cabo-verdianas, como por exemplo, o orçamento e a análise dos desvios. No

entanto, algumas empresas já utilizam as técnicas contemporâneas, tais como o custeio baseado em atividades [ABC] e o orçamento baseado nas atividades mas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

Face aos resultados obtidos pelos autores supra citados nos seus estudos, surgiu a ideia e a curiosidade de elaborar um estudo parecido direcionado ao sector hoteleiro de Cabo Verde e deste modo, pretende-se estudar os **Determinantes de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde**.

Metodologia

Âmbito do estudo

Saber qual é a situação cabo-verdiana ao nível da contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros é o objetivo central deste estudo.

O estudo será feito de forma detalhada, de modo a conhecer quais os sistemas e técnicas de contabilidade de gestão que são utilizadas e quais as verdadeiras práticas adotadas.

Também com este estudo determina-se quais os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, confirmar se ocorreram mudanças nesses estabelecimentos nos últimos cinco anos e em caso afirmativo, identificar os fatores que originaram essas mudanças.

A norma utilizada na referência bibliográfica é o *American Psychological Association* [APA].

Questões de estudo

A contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças nos últimos anos, de modo a responder às alterações observadas no seu meio envolvente.

De acordo com os objetivos definidos no estudo apresentado nesta dissertação, pretende-se procurar dar resposta às seguintes questões:

a) De modo a constatar qual a situação cabo-verdiana em termos da contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros, pretende dar resposta a seguinte questão:

Questão 1: Qual é a situação cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros?

b) Após caracterizar a contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde, pretende-se pesquisar as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde. Deste modo, elabora-se a seguinte questão:

Questão 2: Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?

c) Depois de confirmar quais as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, pretende-se também investigar os motivos que estiveram na base de adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos. Assim sendo, deseja-se responder a seguinte questão:

Questão 3: Quais os motivos estiveram na base da adoção das determinadas técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos?

d) Como atualmente todas as organizações estão sujeitas a diferentes mudanças, nomeadamente no que diz respeito às técnicas de contabilidade de gestão, considera-se se seria conveniente e vantajoso saber se nos últimos cinco anos tem-se verificado ou não mudanças ao nível das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde. Deste modo pretende-se responder a seguinte questão:

Questão 4: Nos últimos cinco anos tem-se verificado mudanças nas técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?

e) Por fim e depois de confirmada as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdiano nos últimos cinco anos, torna-se conveniente identificar quais são os fatores que mais originaram as mudanças ocorridas nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde. Assim sendo, reformula-se a seguinte questão:

Questão 5: Quais são os fatores que mais influenciaram as mudanças nas técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?

Organização do estudo

Para caracterizar a contabilidade de gestão, confirmar a ocorrência de mudanças nos sistemas utilizados e identificar os fatores dessas mudanças, bem como, para descrever Cabo Verde como destino turístico e responder as questões de investigações do presente estudo, será necessário fazer recolha de informações necessárias.

A metodologia a ser utilizada neste estudo será, em primeiro lugar, a pesquisa bibliográfica e documental de modo a conseguir obter o máximo de informações sobre a contabilidade de gestão, baseada em consultas das obras editadas, artigos científicos publicados e dissertações de mestrado e de doutoramento e bem como pesquisas na internet.

De seguida, e de modo a fazer o estudo empírico desta dissertação, será feita a recolha de dados através de um questionário e a informação necessária para obter os resultados e alcançar os objetivos pretendidos neste estudo.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, pois, tem-se como objetivo descrever e identificar as ideias sobre o tema em estudo, possibilitando a consideração dos mais variados aspetos relativos ao conceito teórico e as diversas linhas do pensamento dos investigadores do assunto, traduzindo esta teoria e trazendo para o dia-a-dia das organizações Vicente (2007).

De modo a conseguir obter os dados necessários ao nível da evidência empírica, primeiramente foi contactada o INE - CV, para que fosse fornecida uma listagem completa com todos os estabelecimentos hoteleiros existente em Cabo Verde. A base de dados disponibilizada foi referente ao ano de 2011.

Esta dissertação será composta por quatro capítulos, de modo a esclarecer de forma adequada o tema em estudo, analisando e apresentando os resultados e as conclusões obtidas.

Antes de começar a descrever os quatros capítulos deste estudo será feita uma nota introdutória sobre o tema, debruçando-se sobre a definição do problema da pesquisa, os objetivos do estudo, a relevância do estudo. Também será abordado a metodologia do estudo nomeadamente, o âmbito de estudo, questões do estudo e por fim será feita a organização do estudo.

Relativamente aos capítulos, esses serão os seguintes:

No **primeiro capítulo** deste estudo será feita a revisão da literatura abordando a contabilidade de gestão, destacando a evolução da contabilidade de gestão até os nossos dias, identificar as práticas e/ou técnicas de contabilidade de gestão dividindo-as em técnicas tradicionais e técnicas contemporâneas. Também, no mesmo capítulo será analisada especificamente o processo de mudança e contabilidade de gestão, a mudança e as pessoas, a mudança e as organizações, os fatores de mudança na envolvente empresarial com impacto na contabilidade de gestão.

Cabo Verde é o cenário deste estudo pelo que no **segundo capítulo** deste trabalho será feita a caracterização geral do país, análise e evolução do turismo, os impactos do turismo na economia cabo-verdiana e a legislação cabo-verdiana para os estabelecimentos hoteleiros.

No **terceiro capítulo** deste estudo debruça-se sobre a metodologia de investigação e deste modo será feita uma introdução, método de pesquisa e técnicas utilizadas, estrutura do questionário, elaboração do questionário, caracterização da população e a dimensão da amostra, recolha de dados e tratamento da informação recolhida.

O estudo empírico será feito no **quarto capítulo** deste estudo, debruçando-se sobre a análise, interpretação e discussão dos resultados obtidos, fazendo deste modo a análise dos questionários recebidos para conseguir saber sobre a contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos, as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos nos últimos cinco anos e os fatores que originaram essas mudanças, caracterização do mercado dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde e o perfil dos respondentes ao questionário e informações dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos.

Depois de desenvolvidas os quatros capítulos do estudo será feita a conclusão e as considerações finais. Assim sendo, será retirada as principais conclusões do estudo, descreve-se os contributos do estudo adquiridos ao longo da pesquisa, identificar as limitações do estudo e por fim recomendações e sugestões para investigações futuras.

Capítulo 1: Revisão da literatura

Neste capítulo será feita o estudo da contabilidade de gestão, destacando a sua evolução até os nossos dias, identificando as práticas e/ou técnicas de contabilidade de gestão dividindo-as em técnicas tradicionais e técnicas contemporâneas. Também será analisada especificamente o processo de mudança e a contabilidade de gestão, nomeadamente no que diz respeito a mudança e as pessoas, a mudança e as organizações e os fatores de mudanças na envolvente hoteleira com impacto na contabilidade de gestão.

1.1. Contabilidade de gestão

1.1.1. A evolução da contabilidade de gestão até aos dias de hoje

A investigação em contabilidade de gestão teve as suas origens nas décadas de 50 e 60, com o aparecimento da ideia de que a informação gerada pela contabilidade de gestão é muito útil para os gestores e para apoiar os seus processos de tomada decisão. A frase “diferentes custos para diferentes propósitos”, frequentemente citada neste período, reflete bem esta preocupação (Ryan, Scapens & Theobald, 2002).

A contabilidade de gestão é o processo de produzir informação operacional e financeira para colaboradores e administradores, e tal processo deve ser direcionado pelas necessidades de informação por parte dos indivíduos internos à empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2000).

Ribeiro (2008) realça que atualmente, o novo ambiente empresarial exige maior relevância e melhor desempenho nos custos e informações das atividades, processos, produtos, serviços, e clientes das empresas. Que no passado, muitas empresas tentaram satisfazer as suas necessidades de gestão com um simples sistema de custeio. Num ambiente de produção simples de apenas um produto, um sistema de custeio simples e tradicional, poderia ter respondido com sucesso às necessidades de gestão. Mas no novo ambiente empresarial estes métodos tradicionais de imputação dos custos indiretos dos produtos fornecem informação distorcida.

O ambiente económico empresarial vem se modificando ao longo do tempo. As tomadas de decisões são mais rápidas, as relações de trabalho mais flexíveis e incentivadas, a logística passa a ter papel fundamental em empresas que competem cliente a cliente, a tecnologia da informação abre novos canais de distribuição. Enfim, as empresas evoluem a cada dia, alterando o papel da contabilidade dentro das organizações (Soutes & Zen, 2005).

Do ponto de vista de Nunes (2009), como qualquer ciência, a contabilidade não é estanque, tem tido um processo evolutivo ao longo dos anos.

No final da década de 80, a obra “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”, publicada pelos autores Johnson & Kaplan (1987) provocou ampla discussão ao declarar a decadência da contabilidade de gestão, afirmando que a contabilidade de gestão havia perdido a sua relevância, visto que a mudança da contabilidade de gestão, a partir dos anos 20, foi pequena e que, pelo contrário, o seu envolvente alterou muito significativamente ao nível de avanços nas tecnologias de informação, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de controlo de gestão. Concluem que a perda de relevância da contabilidade de gestão deriva de ter deixado de conseguir satisfazer as necessidades de informação dos gestores dos anos 80.

Johnson & Kaplan (1987) afirmaram que todas as práticas de contabilidade de gestão, utilizadas nos anos 80, tais como, o cálculo do custo de mão-de-obra, matérias-primas e gastos gerais de fabrico, orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos padrões, preços de transferência e indicadores de desempenho departamental, já tinham sido desenvolvidos em 1925. Tudo isso levou a estagnação dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados pelas organizações.

Os autores identificaram o domínio do relato financeiro externo no séc. XX como uma das razões apontadas para a estagnação da contabilidade de gestão. Referiram igualmente que o custo da recolha de dados e do fornecimento de informação para os gerentes de produção talvez fosse de tal forma elevado que a decisão de investir em sistemas de contabilidade de gestão, independentes dos obrigatórios pela contabilidade financeira, não era economicamente a mais viável.

Após a publicação da obra pelos autores Jonhson & Kaplan (1987), os pesquisadores/investigadores passaram a ter maior interesse no que diz respeito às mudanças

nas práticas de contabilidade de gestão, considerando que o envolvente cada vez mais complexo e competitivo causa alterações nas necessidades organizacionais.

A publicação da obra desses autores acabou despertando interesse para diferentes estudos, nomeadamente o estudo realizado em Março de 1998, a *International Federation of Accountants* [IFAC] divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice I* [IMAP]. Uma das principais contribuições do documento publicado pela IFAC encontra-se na sua segunda secção intitulada *Evolution and Change in Management Accounting* [ECMA], que visa descrever a contabilidade de gestão com base em pesquisa sobre a evolução e mudanças no decorrer do tempo, e estabelece um cronograma histórico da evolução da contabilidade de gestão, que se divide em quatro fases que se seguem, denominados de estágios:

- O **primeiro estágio**, período antes de 1950 a contabilidade de gestão baseava-se na determinação dos custos e controlo financeiro, através da utilização dos orçamentos e técnicas de contabilidade de gestão.
- Durante o **segundo estágio**, período entre 1950 e 1965 a contabilidade de gestão baseava-se no fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão, através de uso de técnicas, tais como, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
- Quanto ao **terceiro estágio**, período entre 1965 e 1985 a contabilidade de gestão baseava-se na atenção dada na redução de desperdício dos recursos que são utilizados nos processos de negócio da empresa, através do uso da análise de processos e técnicas de gestão de custos.
- Relativamente ao **quarto estágio**, período de 1985 até os dias de hoje a contabilidade de gestão incide na criação de valor através da utilização efetivo de recursos, utilizando técnicas para analisar o valor do cliente, o valor do acionista e o valor da inovação organizacional.

Também de acordo com o estudo desenvolvido por Abdel-Kader & Luther (2006), antes de 1950, a técnica de produção era relativamente simples, com custos de mão-de-obra e de materiais facilmente identificáveis. Os processos de produções eram influenciados pela velocidade de operações manuais, o que fornecia uma base natural para atribuição de gastos indiretos aos produtos. A base no controlo de custos era suplementada por orçamentos e pelo controlo financeiro dos processos de produção.

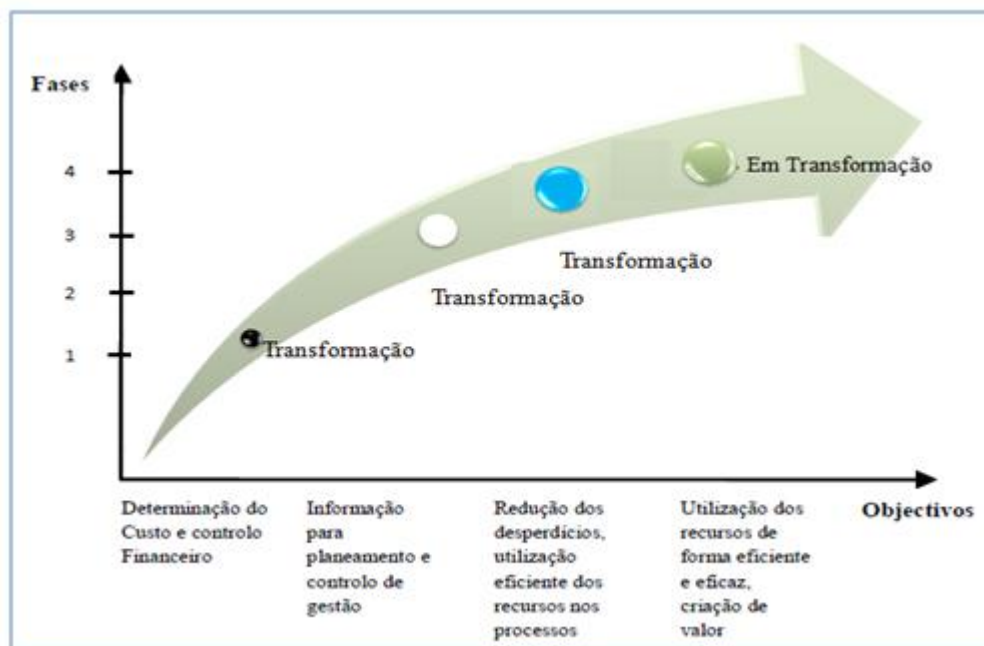
Anthony (1965) é da opinião que entre 1950 e 1965, o controlo de gestão era visto como um processo para assegurar que os recursos da empresa eram obtidos e usados com eficácia e eficiência para alcançar os objetivos da organização. Por outro lado, Abdel-Kader & Luther (2006) afirmaram que naquela época o controlo de gestão era orientado para a produção e para a administração interna e que a contabilidade de gestão tendia a ser reativa, identificando problemas e ações somente quando os desvios ocorriam.

Abdel-Kader & Luther (2006), realçam que entre 1965 e 1985 houve aumento da competição e desenvolvimento tecnológico, o que afetou fortemente o sector industrial. A utilização de computadores no processo de produção melhorou a qualidade e, em muitos casos, também reduziu os custos. A utilização dos sistemas informáticos também aumentaram a quantidade e qualidade de informações disponíveis aos gestores e o desafio da competição global foi encarado com a introdução de novas técnicas de gestão e de produção. Ittner & Larcker (2001) afirmaram que em relação às novas técnicas de gestão adotadas, destacam a crescente adoção de programas de gestão da qualidade, assim como a introdução de novas técnicas de contabilidade, tais como, a mensuração do custo da qualidade, o custeio baseado em atividades, a análise de valor dos processos e a gestão estratégica de custos.

Após o ano 1985, Abdel-Kader & Luther (2006) enfatizaram que, as indústrias enfrentaram avanços sem precedentes em produção e tecnologias de processamento das informações, citando como exemplo o aparecimento do *e-commerce*. Uma marca registada deste estágio foi a introdução de um grupo diverso de novas técnicas de contabilidade de gestão direcionadas para promover a criação de valor, destacando-se: o desenvolvimento do *balanced scorecard*, as medidas de valor económico preocupadas com os retornos dos acionistas, e de sistemas de contabilidade de gestão estratégica que fornecessem informações a respeito do estado atual e futuro das incertezas estratégicas (Ittner & Larcker, 2001).

Seguidamente apresenta-se a figura 1 que ilustra a adaptação da contabilidade de gestão às várias mudanças e alterações ocorridas nas organizações ao longo dos anos, representada em cada um dos estágios.

Figura 1: Estágios evolutivos da contabilidade de gestão



Fonte: Adaptada do IMAP 1 (IFAC, 1998)

Também no quadro 1 que se segue será feita a distribuição dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados em cada um dos estágios evolutivos, bem como a sua evolução em termos de objetivos e posicionamento. A evolução dos sistemas e dos objetivos da utilização da contabilidade de gestão não quer dizer que os vários sistemas foram utilizados somente nos estágios em que foram identificados, e que não foram efetivamente utilizados nos demais estágios de evolução; pois, muito pelo contrário, muitos deles continuam a ser utilizados até os dias de hoje, em simultâneo com as novas técnicas.

Quadro 1: Distribuição dos sistemas de contabilidade de gestão por estágio evolutivo

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Objetivos	Determinação do custo e controlo financeiro	Informação para controlo e planeamento de gestão	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através da utilização efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção Custeio Variável Custeio Padrão		Custeio Baseado em Atividades [ABC] Custeio Meta [<i>Target Costing</i>]	
Métodos de mensuração e avaliação	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência Moeda constante	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added [EVA]</i>

e medidas de desempenho		Valor presente		
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento	<i>Kaizen</i>	Simulação
			<i>Just in Time</i>	Gestão Económica
		Descentralização	Teoria das Restrições	<i>Balanced Scorecard</i>
			Planeamento Estratégico	Gestão Baseada em Valor
			Gestão Baseada em Atividades	

Fonte: Adaptado de Soutes (2006, p. 24).

Adelegan (1998) realizou um estudo na Nigéria e concluiu que no que diz respeito à evolução da contabilidade de gestão, que a maioria das empresas nigerianas estão situadas na segunda fase, isto é existem mais empresas a utilizar técnicas tradicionais dos que utilizam técnicas contemporâneas.

Porém, posteriormente no Reino Unido, Scapens, Ezzamel, Burns & Baldvinsdottir (2002) realizaram um estudo com o intuito de investigar as mudanças que se verificaram nas Práticas de controlo de gestão entre o período de 1995 e 2000 e as resistências que poderão surgir aquando da implementação das modernas técnicas de contabilidade de gestão nas empresas do Reino Unido. Estes confirmaram que a contabilidade de gestão das empresas do Reino Unido, nos anos 90, sofreu alterações e que a informação encontrava-se mais direcionada para as necessidades dos gestores.

Os autores também concluíram que houve alteração na forma como a contabilidade de gestão era utilizada, isto é, as práticas de contabilidade de gestão do Reino Unido encontravam-se na realidade em alteração. Essas alterações assistem-se principalmente no que diz respeito na forma como são utilizadas as tradicionais técnicas, sistemas e informação da contabilidade de gestão.

Por outro lado Horngren, Foster & Datar (2000) são da opinião que os contabilistas estão sensibilizados quanto à qualidade e rapidez necessária na informação fornecida, de modo a que os gestores consigam fazer face ao seu meio envolvente.

A contabilidade de gestão, assim como outras áreas ligadas às ciências económicas, apresentou evolução e mudanças do seu posicionamento no seu processo de planeamento e tomada de decisão da organização, bem como mas técnicas utilizadas.

No estudo realizado na África do Sul, por Waweru & Uliana (2005) verificaram-se que também ocorreram mudanças a nível da contabilidade de gestão, e que algumas empresas já utilizam as novas as técnicas de contabilidade de gestão, tal como o CBA.

Gomes (2007) é da opinião que a moderna contabilidade de custos é muitas vezes denominada de contabilidade de gestão porque os contabilistas de custos veem os gestores como os principais clientes da informação contabilística.

Segundo Vicente (2007) vários estudos têm sugerido que a alteração ao nível das práticas de controlo de gestão tem sido lenta quando comparada com as mudanças que se verificaram no envolvente tecnológico e organizacional das empresas.

De acordo com Santos *et al.*, (2010b) a contabilidade de gestão tem sofrido diversas mudanças de forma a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. No entanto, as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão ainda são as mais utilizadas, visto que as empresas estão a adotar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente.

Assim, defendem que a evolução e a mudança da contabilidade de gestão, a partir dos anos 20 foi pequena, no entanto, o seu envolvente alterou muito significativamente ao nível de avanços na informação tecnológica, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão. Os autores realçaram que a contabilidade de gestão deixou de conseguir satisfazer as necessidades de informação dos gestores dos anos 80 perdendo, assim, a sua relevância.

1.2. Práticas e/ou técnicas de contabilidade de gestão

1.2.1. A utilização das técnicas tradicionais e das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

Depois dos anos 80, a contabilidade de gestão sofreu alterações e inovações, pois os pesquisadores/investigadores fizeram um riquíssimo trabalho de investigação, principalmente em termos de novas técnicas e/ou práticas de contabilidade de gestão.

Após a confirmação da perda de relevância da contabilidade de gestão constatada e publicada no livro “*Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*”, pelos autores Johnson & Kaplan (1987), vários pesquisadores/investigadores e universitários realizaram estudos de casos em várias organizações, como o intuito de desenvolver, apresentar e incentivar a utilização das novas técnicas de contabilidade de gestão (denominada de técnicas contemporâneas de gestão), nomeadamente: o *Balanced Scorecard [BSC]*, o Custeio Baseado em Atividades [ABC], o *Economic Value Added [EVA]*, o Orçamento Baseado nas Atividades e a Análise da Rendibilidade dos Clientes.

Nos últimos 20 anos, a literatura tem discutido um vasto e riquíssimo conjunto de inovações no âmbito da contabilidade de gestão. Estas inovações são apresentadas, na maioria das vezes, em termos de novos modelos de contabilidade de gestão Vicente (2007).

Na opinião de Jones (2008), verifica-se uma divergência entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, uma vez que as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão estão muito mais desenvolvidas em termos teóricos [a nível da literatura] do que na prática [utilização por parte das empresas].

Granlund & Lukka (1998) salientaram que a contabilidade de gestão tornou-se cada vez mais descentralizada e direcionada para as áreas do núcleo do negócio enquanto que as novas tecnologias e sistemas de informações conduzem as funções contabilísticas na direção das posições centrais da empresa. Isto é, vários autores e investigadores concluíram que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão continuam a ser utilizadas e que por outro lado a utilização das técnicas contemporâneas de gestão está a ser adotado/utilizada muito lentamente. Deste modo, concluiu-se, também, que a maior parte da contabilidade de gestão está a ser trabalhada pelos gestores do negócio em detrimento dos contabilistas.

Na opinião de alguns autores as práticas de contabilidade de gestão diferem de empresas para empresas consoante o tipo de atividade económica (Torrecilla, Fernandez, Quiros & Mosquero, 1996; Downie, 1997; Shields, 1998; Williams & Seaman, 2001; Drury & Tayles, 2005).

Esses autores apresentaram os seguintes fundamentos para as causas desta diferença:

- O ciclo de vida dos produtos;
- A estrutura dos custos, a tecnologia e a diversidade da produção;
- A intensidade da concorrência a nível dos *inputs* e *outputs*;
- A incerteza e a flexibilidade dos preços e
- As estratégias competitivas e os desenhos organizacionais.

No que diz respeito aos determinantes que fazem com que as empresas optam por determinadas técnicas de contabilidade de gestão é o facto de uma empresa estar inserida num mercado com elevada concorrência (Tayles & Walley, 1997). Na opinião de (Elmore, 1990; Luft & Shields, 2003) as variáveis organizacionais tais como, comunicação, coordenação, descentralização, formalização também influenciam as técnicas de contabilidade de gestão adotadas pelas empresas a nível geral.

Outro fator que influencia a contabilidade de gestão numa empresa é o seu tamanho medido através do volume de vendas ou número de empregados (Adler *et al.*, 2000).

Muitos autores sugerem que as subsidiárias multinacionais, tendem a adotar mais rapidamente as modernas técnicas de contabilidade de gestão, principalmente se a empresa-mãe for estrangeira. Este deve-se ao facto das relações entre empresas influenciarem a utilização de determinadas práticas de contabilidade de gestão, (Clarke, Hill & Stevens, 1999; Malmi, 1999; Clarke & Mullins, 2001; O'Connor, Chow, & Wu, 2004). Os diferentes tipos de relacionamento entre empresas podem atuar como mecanismos de difusão das novas ideias e técnicas (Chua & Petty, 1999).

Segundo Oliveira, Silva, Campelo & Silva, (2008) a contabilidade de gestão é considerada muito importante na tomada de decisão das unidades hoteleiras. Por este motivo é cada vez maior o interesse pela contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras por parte dos seus responsáveis (Pavlatos & Paggios, 2009).

As unidades hoteleiras estão a operar num mercado cada vez mais competitivo e por este motivo estão a enfrentar tanto a concorrência direta como indireta (Mia & Patiar, 2001). A concorrência influencia as unidades hoteleiras a introduzir modernas técnicas de contabilidade de gestão (Oliveira *et al.*, 2008).

Mia & Patiar, (2001) consideram que na atividade económica do sector hoteleiro a informação solicitada pelos gestores para a tomada de decisão é diferente da solicitada noutras atividades económicas, pois, caracteriza-se por sofrer grandes oscilações da procura, a estrutura de custos fixos são elevadíssimos, os produtos e serviços são perecíveis, operam num mercado bastante competitivo devido a elevada concorrência e os produtos e serviços são diversificados devido à heterogeneidade dos clientes (Downie, 1997; Mia & Patiar, 2001).

Os sistemas tradicionais funcionavam primeiramente como sistemas de coordenação integrados, mais tarde estes sistemas tiveram de se adaptar à ideia de que diferentes contextos organizacionais têm diferentes necessidades de informação Vicente (2007).

Segundo Ferreira³ (2002), citado em Gomes (2007), Monteiro (2009) e Santos *et al.*, (2010b) as técnicas de contabilidade de gestão podem dividir-se em técnicas tradicionais e técnicas contemporâneas.

As técnicas tradicionais de contabilidade de gestão segundo estes autores são as seguintes:

- Ponto crítico das vendas;
- Planeamento estratégico;
- Orçamentos;
- Análise de desvio dos orçamentos;
- Técnicas de custeio dos produtos;
- Análise da rendibilidade dos produtos;
- Painel de indicadores [*tableau de bord*];
- Rendibilidade do ativo [*return on investment*].

E no que diz respeito às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão segundo estes autores são as que se seguem:

- Quadro de comando integral [*balanced scorecard*];
- Orçamento baseado nas atividades;
- Custeio baseado nas atividades [ABC];
- Custo alvo;

³ Ferreira, Aldónio, (2002), Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.

- Análise da rendibilidade dos clientes;
- Custeio do ciclo de vida do produto;
- Teoria das restrições;
- *Economic value added [EVA]*;
- *Benchmarking*;
- *Backflush costing*;
- *Kaizen costing*.

Embora existe diferenças entre as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão e as novas técnicas de gestão, até agora, os investigadores afirmam que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão continuam a ser utilizadas (Drury, Braund, Osbourne & Tayles, 1993; Ezzamel, Lilley & Willmott, 1995; Burns & Yazdifar, 2001).

Scapens *et al.*, (1996) diz que atualmente assiste-se cada vez mais à utilização conjunta das técnicas tradicionais com as novas técnicas de contabilidade de gestão.

Em Cabo Verde, Monteiro (2009) realizou um estudo com o objetivo de analisar a contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas e concluiu-se que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas nas empresas cabo-verdianas, como por exemplo, o orçamento e a análise dos desvios. No entanto, algumas empresas já utilizam as técnicas contemporâneas, mas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

Innes & Mitchell, (1995); Innes, Mitchell & Sinclair, (2000) indicaram que as modernas técnicas de contabilidade de gestão não estavam a ser adotadas da forma como os seus defensores gostariam, pois, vários estudos indicaram, por exemplo, que o Custeio Baseado em Atividades é utilizado única e exclusivamente por 20 a 30% das empresas. Orçamento é a técnica tradicional de contabilidade de gestão mais utilizada pelas unidades hoteleiras Jones (2008). Os orçamentos utilizados nas unidades hoteleiras apresentam algumas especificidades quando comparado com os elaborados pelas outras empresas pertencentes às outras atividades económicas Cruz (2007).

Um estudo realizado na Grécia por Pavlatos & Paggios (2008) acerca das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras, verificaram-se que as tradicionais técnicas de contabilidade de gestão são bastante mais utilizadas quando comparado com as modernas técnicas de contabilidade de gestão.

No mesmo estudo os autores afirmaram que os orçamentos, a análise de desvio dos orçamentos, as técnicas de custeio dos produtos e a análise da rendibilidade dos produtos são as técnicas tradicionais mais utilizadas e que a rendibilidade do ativo, o ponto crítico das vendas e planeamento estratégico são as técnicas tradicionais moderadamente utilizadas.

Relativamente as modernas técnicas de contabilidade de gestão, a mais utilizada nas unidades hoteleiras na Grécia, são a análise da rendibilidade dos clientes. O custeio baseado nas atividades é moderadamente utilizado. O custo alvo, o quadro de comando integral, o *benchmarking*, o orçamento baseado nas atividades e o custeio do ciclo de vida do produto são técnicas de contabilidade de gestão pouco utilizadas. As outras técnicas contemporâneas de gestão não foram abordadas neste estudo.

Em Portugal, no estudo realizado por Santos *et al.* (2010a), analisaram as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras na região Oeste de Portugal e concluíram que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são utilizadas com uma frequência regular ou muito frequente nas unidades hoteleiras da região Oeste.

Santos *et al.* (2010b) também realizaram outro estudo semelhante em Portugal e analisaram as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nas unidades hoteleiras de Portugal, pelo que obtiveram as mesmas conclusões que verificaram no estudo anterior. Os resultados obtidos vêm confirmar o que foi verificado por Pavlatos & Paggios (2008) no estudo realizado nas unidades hoteleiras na Grécia.

Em Portugal, Gomes (2007) também analisou as diversas técnicas de contabilidade de gestão em várias empresas pertencentes a diversas atividades económicas entre as quais se encontrava a atividade económica de alojamento e restauração onde analisou vários estabelecimentos hoteleiros. Destas, dois terços utilizavam contabilidade de gestão, e as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão eram as mais utilizadas, tais como “orçamentos”, “análise de desvios dos orçamentos”, “painel dos indicadores” e “rendibilidade do ativo”. A utilização das técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão é abaixo da média, contudo as mais usadas são: “custeio baseado nas atividades”, o “orçamento baseado nas atividades”, o *Economic Value Added* e o “*benchmarking*”.

Resumindo, e de acordo com a revisão da literatura, existe uma divergência entre a teoria e a prática da contabilidade de gestão, pois, as tradicionais técnicas de contabilidade de gestão continuam a ser utilizadas enquanto que as modernas técnicas de gestão estão a ser muito

pouco utilizado pelas organizações. Algumas técnicas contemporâneas não são conhecidas e consequentemente não são utilizadas. A contabilidade de gestão é considerada de extrema importância, principalmente, para a tomada de decisão.

1.3. Processo de mudança e contabilidade de gestão

1.3.1. A mudança e as pessoas

As pesquisas realizadas mostraram que os empregados podem desenvolver uma postura negativa em relação a mudança organizacional, formando interpretações negativas da mudança e essas reações são consideradas críticas para o sucesso da mudança (Armenakis, Harris e & Mossholder, 1993; Stanley, Meyer, & Topolnytsky, 2005).

A primeira investigação empírica publicada sobre resistência à mudança nas organizações foi realizada pelos autores Coch & French (1948) na *Harwood Manufacturing Company*, na Virgínia. Nesta investigação os autores afirmaram que as constantes mudanças nas organizações e nos empregados são necessárias para acompanhar a concorrência e o desenvolvimento tecnológico.

Nesta investigação Coch & French (1948) pretendiam responder às seguintes questões:

- 1) Porque é que as pessoas resistem tão fortemente à mudança?
- 2) O que pode ser feito para superar esta resistência?

Os autores consideraram que a resistência à mudança resulta de uma reação individual à frustração relativamente a forças indutoras de grupos com poder. Por várias experiências, os autores basicamente concluíram que aos grupos que foram permitidos participar no desenho e desenvolvimento da mudança oferecem menos resistência do que aqueles que não participam. Além disso, Coch & French (1948) concluíram que a participação por representação resulta em recuperação mais lenta que a soma de participação. Eles aconselham os gestores que celebrem reuniões de grupo para comunicarem a necessidade da mudança e a solicitarem aos trabalhadores o seu envolvimento no planeamento da mudança.

Diversas abordagens sugerem que as resistências às mudanças nas organizações têm suas origens centradas nas características pessoais dos indivíduos e no contexto organizacional.

Resistência à mudança se origina de várias causas. Uma delas é a natureza humana Taylor, (1988).

Também o estudo realizado por Lewin (1947) mostra que a participação dos empregados na gestão constitui um meio de resolver a resistência. Este estudo clássico, concluiu que o envolvimento na aprendizagem, no planeamento e na implementação das etapas de um processo de mudança influencia de forma significativa o compromisso para a mudança e aparentemente diminui a resistência, pois os empregados tendem a se tornarem mais comprometidos com o esforço de mudança do que simplesmente permanecendo obediente à ela.

O fracasso de uma mudança organizacional planeada pode ser devido a muitos fatores, mas não são tão importantes quanto às reações à mudança do empregado (Coch & French, 1948).

Conner (1998) afirma que a resistência à mudança é uma reação natural das pessoas a qualquer coisa que interrompe de forma significativa o seu *status quo*.

No estudo realizado por Stanley *et al.*, (2005) mostra que os empregados podem desenvolver uma postura negativa em relação a mudança organizacional, formando interpretações negativas da mudança e essas reações são consideradas críticas para o sucesso dos esforços de mudança.

O reconhecimento das fontes de resistência orienta o desenvolvimento de um melhor entendimento a respeito da mesma. A resistência resulta de diferenças, tais como, ideias, motivos, planos, prioridades e a liderança, aceitando que há diferentes pontos de vista que trabalha para integrar estas diferenças, entender suas causas e, então, criar resoluções e, por conseguinte, minimizar as resistências. Este é um passo fundamental para a resolução da resistência (O'Connor, 1993).

Na opinião de Piderit (2000) os indivíduos raramente formam atitudes resistentes ou expressam tais atitudes em atos de dissidência ou protesto, se considerarem as consequências negativas potenciais para eles mesmos.

No conceito de Zander (1950), resistência à mudança é qualquer comportamento que tem como intenção de proteger um indivíduo dos efeitos de uma mudança real ou imaginária. O autor separa as causas da mudança dos sintomas. O seu primeiro conselho para os gestores é o

de se conhecer o que significa a resistência, com o objetivo de a reduzir, trabalhando as causas em vez dos sintomas.

Zander (1950) aponta as seguintes seis razões para que a resistência à mudança possa surgir:

1) Se a natureza da mudança não é clara para as pessoas que vão ser influenciadas por ela; 2) Se a mudança é suscetível de ter um vasto leque de interpretações; 3) Se existirem sentimentos influenciados que detenham a mudança; 4) Se as pessoas influenciadas pela mudança estão a ser pressionadas no sentido de a tornar instável no que diz respeito à sua natureza e direção; 5) Se a mudança é realizada pelos trabalhadores do mais baixo nível hierárquico; (6) Se a mudança ignora as já existentes nas instituições do grupo.

Watson (1969) define resistência como todas as forças que contribuem para a estabilidade na personalidade ou nos sistemas sociais.

O autor analisa como as expressões de resistência alteram durante um processo de mudança. Na fase inicial quase todo mundo critica abertamente a mudança; na segunda fase os inovadores e os adversários tornam-se identificáveis; na terceira fase é marcada pelo confronto e conflito; na quarta etapa, os inovadores e os adversários retiram a resistência latente e na quinta etapa, os adversários tornam-se alienados da organização.

Muitas outras causas de resistências à mudança são identificadas por diversos autores. Na opinião de Coch & Francês (1948) as causas de resistência à mudanças ao nível individual encontra-se os fatores psicológicos tais como: o ressentimento, a frustração, o medo, sentimento de fracasso e a baixa motivação. Watson (1969) discute preferência por estabilidade, o hábito, a persistência, percepção seletiva e retenção, conservadorismo, tradição, auto-desconfiança, insegurança. Kotter & Schlesinger (1979) apresentam quatro causas mais comuns de resistência à mudança: as pessoas se concentram em seus próprios interesses e não sobre os interesses da organização como um todo, incompreensão da mudança e suas implicações, a crença de que a mudança não faz sentido para a organização e baixos tolerância para a mudança. Mullins (1999) identifica a percepção seletiva, o hábito, a inconveniência ou perda de liberdade, as implicações económicas, de segurança no passado, e o medo do desconhecido. Conner (1998) menciona que a perda de controlo é a causa da resistência mais importante.

No estudo realizado por Lawrence (1954), este salienta que um dos aspetos mais delicados com que os executivos têm de enfrentar diz respeito a resistência à mudança por parte dos empregados.

O autor no seu estudo pretendia responder as seguintes questões:

- 1) Por que os trabalhadores resistam à mudança?
- 2) Pode uma mudança técnica, sem uma mudança social?
- 3) Existe alguma maneira mais fácil para que a administração faça inúmeras pequenas mudanças que tenham progresso.

Lawrence (1954) acredita que a resistência à mudança ocorre em primeiro lugar por duas razões:

- 1) O especialista do pessoal preocupa-se com a tecnologia e não tem consciência dos aspetos sociais;
- 2) O especialista do pessoal não reconhece os empregados de produção como sendo especialistas nas suas próprias áreas.

O autor sugere que muitos problemas relacionados com a mudança surgem em torno de certos tipos de atitudes que os empregados são suscetíveis de desenvolver sobre seus trabalhos e suas próprias ideias para introduzir mudanças. Felizmente, os gestores podem influenciar estas atitudes no sentido de tomarem as medidas apropriadas para fazer face ao fenómeno da resistência à mudança, isto é, lidar com os problemas na sua fonte. As precauções identificadas pelo autor são:

- Ampliações dos interesses do pessoal [empregados] - os especialistas do pessoal identificam-se com as novas ideias de mudança que se fecham a outras ideias.
- Utilização de termos compreensíveis - os peritos devem trabalhar com os funcionários da área de produção até que as mudanças façam sentido para os grupos de nível hierárquico superior.
- Nova visão sobre a mudança - outra atitude que os especialistas do pessoal assumem é a expectativa de que todas as pessoas envolvidas resistirão à mudança. Portanto, quando resistência aparece, é hora de ouvir cuidadosamente para descobrir qual é o problema.
- Nova definição do trabalho - A nova definição de trabalho deveria ser alargada desde a criação de ideias até a sua implementação.

- Revisão do papel do administrador - como numa organização encontra-se pessoas com diferentes pontos de vista, o gestor/administrador deve atuar como um facilitador da comunicação e entendimento entre eles.

Resumindo, e de acordo com os autores supra referidos para existir progresso é preciso ocorrer mudanças. No entanto, os empregados não lidam bem com a mudança e verifica-se que aos grupos que foram permitidos participar no desenho e desenvolvimento da mudança oferecem menos resistência do que aqueles que não participam. Também conclui-se que o ato de resistir à mudanças engloba inúmeras causas, e que esta não pode ser evitada, sendo que neste processo estão envolvidas pessoas com objetivos individuais, culturas diferentes, sentimentos e interesses diversos que irão afetar diretamente a receção do processo de mudança.

1.3.2. A mudança e as organizações

O desenvolvimento na envolvente organizacional ocasiona o fenómeno de mudança que se repercute por todas as partes da organização. As empresas precisam se adaptar a estas transformações e buscar melhorias contínuas, não somente para competir, mas também para sobreviver.

A primeira definição de resistência à mudança foi dada por Lewin (1947) utilizando uma metáfora das ciências físicas, onde, segundo ele, salienta que se vive em um sistema de equilíbrio, na qual o que se busca é a estabilidade, ou seja, a manutenção do *status quo*. Se estiver de acordo com a meta do sistema fica-se satisfeito. Caso contrário se sentirá frustrado em todos os seus esforços para mudar as coisas, a não ser que possa mudar a meta do sistema ou enfraquecer sua influência (Lewin, 1947).

Vários estudos e pesquisas têm tentado explicar os princípios de mudança nas organizações, como gerir uma empresa e porque é tão difícil de alcançar a mudança com sucesso (Coghlan, 1993; Kotter, 1995; Lawrence, 1954; Lewin, 1951; Zander, 1950). Apesar de inúmeras teorias, modelos e abordagens de várias etapas para a mudança, as organizações continuam a conseguir baixa taxa de sucesso com os esforços de mudança.

De acordo com Kanter, Stein, & Jick, (1992) a mudança é tão difícil que é um milagre se ocorre com sucesso. As organizações precisam mudar para se adaptar à evolução externa ou interna, mas alcançar uma mudança efetiva é incerto.

Kotter & Schlesinger (1979) observaram que a maioria das organizações precisam empreender mudanças moderadas uma vez por ano, e grandes mudanças a cada quatro ou cinco anos.

O desenvolvimento dos negócios é marcado por diversas transformações que envolvem alterações na estrutura das organizações, na forma de condução dos negócios, no aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controlo, assim como mudanças nos sistemas operacionais, dando origem a novas práticas e técnicas de gestão.

Burns & Vaivio (2001) entendem que, na mudança para o *sex. XXI* se está perante uma situação de crise. Esta situação não está relacionada com a necessidade de inovação ou de mudança radical ao nível do desenho dos sistemas de informação de gestão, mas com a sobrevivência. Os principais desafios que as organizações têm de enfrentar incluem, entre outros, a melhor forma de utilizar as extensas capacidades da informação tecnológica e como alinhar as novas e avançadas técnicas de Contabilidade de Gestão no sentido de as fazer corresponder às mudanças que continuamente moldam o contexto em que a Contabilidade de Gestão opera.

Ao observar-se o meio envolvente, verifica-se que têm ocorrido grandes mudanças a vários níveis: tecnologia, informação, globalização, complexidade, agressividade e competitividade do mercado. Gomes (2007)

A mudança organizacional tornou-se uma das principais tarefas para empresas e instituições em todo o mundo. As Organizações precisam mudar para fazer face à crescente competitividade, cumprir novas leis ou regulamentações, introduzir novas tecnologias ou atender a variações nas preferências de consumidores ou dos parceiros.

Kotter (1995) realça que se os processos de mudança não têm sido completos fracassos, também é verdade que poucos têm sido sucessos estrondosos.

O estudo realizado por Hernandez & Caldas (2001) sobre resistência à mudanças, teve como objetivo rever e examinar os modelos e teorias predominantes sobre a resistência às mudanças nas organizações. Os autores concluíram que a) as “receitas” por eles recomendadas não têm

sido eficientes nem na prevenção nem na superação da resistência à mudança nas organizações; b) a origem desse problema reside nos pressupostos inadequadamente testados, que tais modelos herdaram das propostas clássicas sugeridas no final da década de 40 e, desde então, assumidas como verdadeiras pelo senso comum de gestão; c) algo que ocorre apenas entre empregados e d) um fenómeno massificando [isto é, organizações são retratadas como corpos indistintos inclinados a resistir à mudança].

Resumindo, de acordo com os autores supra referidos, estes salientam que para existir progresso e evolução nas organizações é preciso ocorrer mudanças. Os autores concluíram que a mudança é tão difícil que é um milagre se ocorrer com sucesso, pois poucas empresas conseguir alcançar sucessos estrondosos na implementação de determinada mudança.

1.3.3. Os fatores de mudanças na envolvente hoteleira com impacto na contabilidade de gestão

De acordo com Nunes (2009) o ritmo a que se verificam os acontecimentos atualmente é sem dúvida muito mais intenso do que aquele que se verificou nos finais do século XX, e de quase impossível comparação com o ritmo que se verificava no início do mesmo século.

Do ponto de vista de Robalo (2009) é a partir do final da década de 80 que a mudança começa a tomar proporções que faz com que passe a ser uma matéria de estudo.

Atkinson, Banker, Kaplan & Young (2001), Giguère (2006) e Gomes (2007) são da opinião que a contabilidade de gestão tem sofrido grandes mudanças de modo a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. Hoje, a informação que se necessita da contabilidade de gestão é diferente daquela que era solicitada há algumas décadas.

Existem vários fatores relacionados com o envolvente empresarial que causam mudanças nas práticas de Controlo de Gestão e/ou alteram as necessidades de informação em termos de Contabilidade de Gestão, Vicente (2007)

Os principais fatores de mudanças são de acordo com o livro *“The Future Direction of UK Management Accounting Practice”*, dos autores Scapens *et al.* (2002), Vicente (2007) e Nunes (2009): A globalização, o desenvolvimento tecnológico e a mudança nas estruturas organizacionais.

Globalização

Nos dias de hoje a globalização é vista como a causa de muitos acontecimentos. Mas neste caso é real e inquestionável a profunda ligação e dependência existente atualmente a nível económico e financeiro, das diversas economias, sendo difícil traçar fronteiras, e mesmo quando são definidas, sabemos que as alterações numa delas irão ter consequências nas restantes. Através deste fator, pode - se também mencionar a crescente competitividade, a maior volatilidade e imprevisibilidade dos mercados e as reações cada vez mais rápidas têm como consequência o foco cada vez maior no mercado e no cliente. Scapens *et al.* (2002)

Desenvolvimento de novas tecnologias

Independentemente do tamanho ou sector de atividade, o desenvolvimento tecnológico tem afetado indiscutivelmente de forma profunda o dia-a-dia de todas as organizações. As mudanças tecnológicas verificam-se em duas grandes áreas, ao nível da produção [métodos de produção] e ao nível da criação e tratamento de informação [sistemas de informações].

O desenvolvimento dos métodos e mecanismos de produção, veio disponibilizar recursos financeiros e humanos, que por sua vez foram direcionados para outras áreas da organização, permitindo indiretamente o seu desenvolvimento.

Verificaram-se profundas alterações ao nível de criação e tratamento da informação nos últimos anos principalmente devido à dispersão dos computadores pessoais e ao aumento constante das suas capacidades. Nos últimos anos estes permitiram um aumento significativo do volume de informação trabalhada e uma melhor adequação da informação às necessidades específicas de cada organização e na forma como a informação flui dentro da mesma.

Jonhson & Kaplan (1987) contestavam que a perda de relevância da contabilidade de gestão, relacionava-se com a preferência da contabilidade financeira face à contabilidade de gestão. Segundo eles, o facto das informações contabilísticas ter de ser feito apenas por especialistas devido à sua complexidade, tornava inconciliável para a maioria das organizações possuir duas contabilidades: a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão. Como a financeira era exigida pelas entidades públicas, muitas abdicavam da contabilidade de gestão. Os mesmos autores argumentavam que se uma organização possuísse um único sistema de

informação, este iria ser utilizado para responder às exigências da contabilidade financeira sobrepondo-se às necessidades internas de informação de gestão.

De acordo com Scapens *et al.* (2002) as modernas bases de dados, permitam o armazenamento de grandes quantidades de informação financeira, permitindo também a circulação de informação dentro e fora da organização de forma mais rápida, possibilitando ainda que os gestores tenham acesso à informação financeira de uma forma fácil e rápida, pois os dados, numa primeira fase deixaram de ser tratados por técnicos específicos, passando a ser tratados através de computadores.

Resumindo, atualmente com o desenvolvimento de *softwares*, é muito mais fácil possuir um sistema de informação que permita tratar informações distintas e responder às necessidades dos diferentes utilizadores da informação financeira, permitindo que as organizações possuam diferentes tipos de informação de modo a responder às diversas necessidades e exigências das diferentes áreas da gestão.

Mudanças/alterações nas estruturas organizacionais

Segundo Nunes (2009) nos últimos anos tem vindo a assistir diversas mudanças nas estruturas das organizações. Estas alterações ocorridas nas estruturas das empresas vieram tornar a gestão menos complexa e mais simples, contribuindo para um aumento ou mesmo para a iniciação da participação dos colaboradores nas tomadas de decisão da gestão.

Estas mudanças permitiram também uma maior especialização de cada sector permitindo tornarem-se cada vez mais competitivos respondendo às necessidades do mercado cada vez mais global e competitivo, como já foi referido anteriormente. Nunes (2009)

No estudo realizado por Scapens *et al.* (2002) sobre a mudança no controlo de gestão, os autores concluíram que dois dos fatores com maior relevância na alteração das técnicas e/ou práticas de controlo de gestão, são respetivamente: a perceção por parte dos gestores de topo sobre a necessidade de mudança e a necessidade de obter alterações nas informações importantes para a gestão.

No mesmo estudo os autores também concluíram que dois dos fatores que menos contribuíram para a mudança nas organizações, os fatores menos significativos para a

mudança no controlo de gestão são respetivamente as mudanças/alterações impostas por empresas do grupo e as exigências de divulgação da contabilidade financeira.

De acordo com os resultados obtidos pelos autores supra mencionados, verifica-se que deve existir alteração e mudanças ao nível da contabilidade de gestão, para fazer face às diferentes necessidades de informação de gestão por parte dos gestores, resultante da alteração das condições de mercado, da crescente competição e das alterações na estrutura organizacionais e na estratégia de negócios.

Capítulo 2: Cabo Verde como destino turístico

Neste capítulo será feita uma breve caracterização geral do país, a análise do setor do turismo em Cabo Verde nomeadamente: a história e a evolução do turismo em Cabo Verde, o impacto do turismo na economia cabo-verdiana e a legislação cabo-verdiana para os estabelecimentos hoteleiros.

2.1. Breve caraterização geral do país

Cabo Verde é um pequeno arquipélago formado por 10 ilhas, das quais nove são povoadas, situado no Oceano Atlântico a 445 quilómetros do continente africano e tem uma superfície terrestre total de 4.033km². Tem clima tropical seco com duas estações, sendo seca e a das chuvas. A temperatura média anual é de 25°C. O país ascendeu à independência a 5 de Julho de 1975, o sistema político é democrático [regime parlamentar] e os órgãos da soberania são: Presidente da República, Assembleia Nacional, Governo e Tribunais⁴.

Segundo os dados do Censo do INE - CV (2011), Cabo Verde possui um total de 491.875 habitantes. A estrutura da população cabo-verdiana é marcada pela juventude, sendo, 31,6% da população tinha idade inferior a 15 anos, 62% da população tinha idade entre os 15 e os 65 anos e apenas 6,4% da população tinha idade superior a 65 anos. A idade média é 26,8 anos, a mediana das idades é 22, e por agregados familiares a média é de 4,9 pessoas. A taxa de alfabetização da população acima dos 15 anos é de 82,8% e a esperança de vida de 71,3 anos. A taxa de ocupação 55,6%, a taxa de atividade é de 59,1% e a taxa de desemprego é de 10,7%.⁵

Cabo Verde possui condições naturais específicas que a par de uma cultura marcante e país no que diz respeito à sua competitividade como destino turístico, não obstante a sua fragilidade em termos de equilíbrio ambiental, que requer uma abordagem cuidadosa no quadro do desenvolvimento da atividade turística⁶.

⁴ <http://www.wetrust.cv/cvi/leisCI/NotasSobreTurismo.pdf>

⁵ Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde (2011). IV Recenseamento Geral População e Habitação - RGPH 2010, Resultados definitivos de Censo 2010. Gabinete de Censo.

⁶ Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013
http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762

2.2. O setor do turismo em Cabo Verde

2.2.1. História e evolução do turismo em Cabo Verde

De acordo com o Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013 o turismo em Cabo Verde teve o seu início ainda na década de 60 do século passado, após a construção do aeroporto internacional na ilha do Sal. A construção da então Pousada Morabeza, hoje Hotel com o mesmo nome, pela família belga Vynkier em 1967 marca o arranque da ilha do Sal como destino turístico, sobretudo do turismo balnear, devido às extensas praias abundantes na ilha e dos desportos náuticos, que viria a acelerar-se com a estadia dos tripulantes da *South African Airways* que escalava a ilha, com muitos voos em direção à Europa e EUA. Em 1986 foi inaugurado o Hotel Belorizonte, do Estado cabo-verdiano, e explorado pela rede NOVOTEL da *Accord* francesa. Foi o início de alguma formação na área de hotelaria e o hotel viria a funcionar quase como um viveiro de quadros médios e baixos para toda a hotelaria e restauração de então. A imobiliária turística arranca igualmente na ilha do Sal, com a atuação de investidores sobretudo italianos [entre os quais os fundadores do atual Grupo Stefaninna], e também de investidores nacionais, que em 1991 fundam a empresa Turim para a construção de um aldeamento na baía da Murdeira⁷.

No entanto, o crescimento do sector turístico como atividade económica relevante no processo de desenvolvimento de Cabo Verde é bastante recente [anos 90 do século passado], impulsionado por diversos fatores, onde podemos destacar a crescente visibilidade conferida pelo fenómeno *Cesária Évora*, a “descoberta” das ilhas por investidores do setor, primeiros portugueses e italianos, seguida depois por espanhóis e ingleses, a própria assunção pelos sucessivos governos desde então, do turismo como uma das principais alavancas da economia cabo-verdiana⁸.

O turismo constitui um dos sectores com maior dinâmica no crescimento económico e social, na medida em que, contribui consideravelmente para a entrada de divisas, bem como para a promoção do emprego. No caso concreto de Cabo Verde, representa um dos principais eixos

⁷ Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013
http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762

⁸ Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013
http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762

de desenvolvimento económico sustentado e com efeitos macroeconómicos importantes, sobretudo, na formação do Produto Interno Bruto [PIB]⁹.

A Agência cabo-verdiana de promoção e investimento do turismo desenvolveu um estudo sobre Notas do Turismo em 2011 e realça que o principal atributo de Cabo Verde é a sua diversidade, cada ilha destaca-se pelos seus encantos e cores, praias de sonho, vulcão, montanhas imponentes, paisagens deslumbrantes e diversidade cultural. Face a esta diversidade, podemos afirmar que existem variadas potencialidades turísticas que poderão ser resumidas nos seguintes produtos turísticos: turismo de sol e praia, turismo de natureza/rural, turismo cultural e ecoturismo¹⁰.

De acordo com os dados do INE - CV (2012), existiam em Cabo Verde no ano 2011, 195 estabelecimentos hoteleiros, o que corresponde a um acréscimo de 8,71%, face ao ano 2010. Esses estabelecimentos hoteleiros ofereceram uma capacidade de alojamento de 17.025, o número de quartos é de 7.901 e o número de camas é de 14.076, traduzindo num acréscimo de 22,8%, 34,1% e 23,5% respetivamente, em relação ao ano anterior, em relação ao pessoal ao serviço em 2011 os estabelecimentos hoteleiros empregavam 5.178 pessoas. Os estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos receberam 475.294 hóspedes e registaram 2.827.562 de dormidas em 2011, representando um aumento de 93.463 entradas (24,5%) e 485.283 (20,7%) em relação ao ano anterior, no entanto a estadia média é de 5,7 dias tanto em 2010 como em 2011¹¹.

Também segundo INE - CV (2012) ao fazer a análise por tipo de estabelecimentos, verificou-se que os hotéis continuam sendo os estabelecimentos hoteleiros mais procurados, representando 85,1% do total das entradas. Seguem-se as residenciais e as pensões, ambas com cerca de 4,9%. Relativamente às dormidas, os hotéis representam 92,2%, os aldeamentos turísticos 2,8% e as pensões 2,1%, as residências 1,9%, os hotéis-apartamentos 0,8% e as pausadas com 0,3%.¹²

A mesma fonte constata que em 2011, 86,9% do fluxo de turismo concentra-se em 3 ilhas, a saber: Boa Vista passou a ter maior acolhimento, com 38,9% do total das entradas, seguido da

⁹ Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013

http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762

¹⁰ <http://www.wetrust.cv/cvi/leisCI/NotasSobreTurismo.pdf>

¹¹ Ver anexo I – Quadro 1: Evolução dos estabelecimentos, capacidade e pessoal ao serviço, 2007 a 2011

¹² Ver anexo I – Gráfico 1: Hóspedes e dormidas segundo tipo de estabelecimento em 2011

ilha do Sal, com 35,4% e Santiago com 12,6%. Em relação às dormidas, a ordem é a mesma: Boa Vista com 47,2%, Sal com 42,9% e Santiago com 4,6%¹³.

As dormidas por país de residência habitual dos hóspedes, os estrangeiros representam 95,6% e os residentes em Cabo Verde representam apenas 4,4%. Relativamente aos visitantes por país de residência habitual os estrangeiros representam 90,1% e os residentes em Cabo Verde correspondem a 9,9%.

O referido estudo do INE - CV (2012) revela que, em termos de mercados emissores, os europeus continuam a ser os principais mercados emissores de Cabo Verde. O principal mercado emissor de turistas, no ano 2011, continua a ser o Reino Unido com 19,0% do total das entradas, a seguir vêm França, Portugal, Alemanha e a Itália responsáveis por 14,0%; 13,8%, 12,7% e 11,9% das entradas, respetivamente. Relativamente às dormidas, o Reino Unido também permanece no primeiro lugar com 27,1% do total, seguido de Alemanha, Itália, Portugal e a França, com 15,1%; 14,1%, 11,9% e 10,4 respetivamente¹⁴.

Observa-se assim que os turistas provenientes do Reino Unido foram os que tiveram maior permanência média em Cabo Verde no ano em análise com 8,4 noites. A seguir estão os provenientes da Áustria com 7,2 noites e da Bélgica e Holanda com 7,0 noites. Os Cabo-verdianos residentes permaneceram, em média, 2,5 noites nos estabelecimentos hoteleiros durante o ano 2011. A maioria dos turistas provenientes do Reino Unido preferiu como destinos as ilhas da Boa Vista e Sal representando, respetivamente 56,3% e 42,9% das dormidas e escolheram como local de acolhimento os hotéis, 99,6%. As dormidas dos residentes na Alemanha distribuíram-se principalmente pelas Ilhas da Boavista com 50,4% e Sal com 45,1%. Os hotéis foram os tipos dos estabelecimentos mais procurados pelos Alemães, representando cerca de 93,2%. Os visitantes provenientes da Itália escolheram como destinos principais as ilhas do Sal com 54,3% e da Boa Vista com 43,1%. Preferiram, também, os hotéis como o principal meio de alojamento, representando 87,2%, seguido dos aldeamentos turísticos com 11,0%¹⁵.

¹³ Ver anexo I – Gráfico 2: Hóspedes e dormidas % segundo Ilhas, 2011

¹⁴ Ver anexo I – Gráfico 3: Hóspedes e dormidas % por país de residência habitual dos hóspedes, 2011

¹⁵ Ver anexo I – Gráfico 4: Estadia média [noites], por país de residência habitual dos hóspedes, 2011

2.2.2. Impactos do turismo na economia cabo-verdiana

Segundo o relatório de contas do Banco Espírito Santo de Cabo Verde [BESCV], (2011)¹⁶, o desenvolvimento do sector turístico tem constituído um elemento central do processo de desenvolvimento económico de Cabo Verde nos últimos anos, com um impacto que, extravasando largamente os limites estritos do sector, tem moldado a própria evolução da sociedade cabo-verdiana. O potencial turístico do país está ainda longe de se encontrar esgotado e o seu cabal aproveitamento, num quadro de sustentabilidade, será um instrumento privilegiado para o alargamento dos benefícios do crescimento a todo o território.

O crescimento do sector do turismo em Cabo Verde dinamizou e impulsionou outros sectores da economia, como a indústria hoteleira, a construção civil, a atividade imobiliária, o comércio ou a produção e distribuição de bens alimentares, que se confrontam com um novo conjunto de solicitações, inevitavelmente resultantes do aumento exponencial do número de dormidas que, em 2000, se cifravam em 685 mil e, em 2010, já superavam 2,3 milhões. O *World Travel and Tourism Council* [WTTC] prevê um crescimento médio anual das receitas do turismo de, aproximadamente, 10% (7,3% em termos reais) nos próximos dez anos, com o sector a representar, já hoje, diretamente, 14% do emprego total. Cabo Verde é o 12º país à escala global em termos da importância relativa do sector do turismo para a sua economia, sendo o 9º no que concerne às expectativas de crescimento para o sector. O setor do turismo contribuiu em 26,5% no PIB de Cabo Verde em 2010. Este cenário traduz-se na evolução crescente da capacidade de alojamento no arquipélago e maior qualidade das infra-estruturas e recursos humanos disponibilizados (BESCV, 2011).

O sector do turismo desempenha atualmente, o papel estratégico para a sustentabilidade do crescimento futuro. Um crescimento que se pretende mais diversificado, com menor exposição a choques externos e com maior capacidade de envolver a totalidade do território. (BESCV, 2011)

O estudo desenvolvido pelo Banco Comercial do Atlântico [BCA], 2008, sobre o sector do turismo em Cabo Verde - competitividade e perspectivas, realça que as tendências de evolução do turismo apontam para a globalização dos destinos, uma diversificação cada vez maior da procura e uma diferenciação do produto. A nossa riqueza cultural, o contraste natural, a especificidade de cada ilha permite-nos pensar em projetar o nosso país a nível

¹⁶ http://www.bescv.cv/sfecv/images/RelatorioContas/RC10_CABOVERDE_FINAL.pdf

mundial como um destino privilegiado. Sendo que segundo estimativas oficiais, até 2015 o número de turistas para Cabo Verde deve atingir cerca de 1 milhão, o sector contribuirá 30% para o PIB e empregará cerca de 53.000 pessoas¹⁷.

2.2.3. Classificação e legislação cabo-verdiana dos estabelecimentos hoteleiros

O Boletim Oficial da República de Cabo Verde [BORCV], nº 10, I série, de 14 de Março de 1994, no seu nº 1, art.º 13º, secção I, capítulo IV, prevê que são estabelecimentos hoteleiros os destinados a proporcionar hoteleiro, mediante remuneração, com ou sem fornecimento de refeições e outros serviços acessórios.

O mesmo boletim no seu art. 14º, prevê que os estabelecimentos hoteleiros de interesse para o turismo classificam-se, nos termos regulamentares, nos seguintes grupos e categorias:

- **Grupo 1** - Hotéis de cinco, quatro, três e duas estrelas;
- **Grupo 2** - Pensões de quatro, três, duas e uma estrela;
- **Grupo 3** - Pousadas de quatro e três estrelas;
- **Grupo 4** - Hotéis–apartamentos de quatro, três e duas estrelas;
- **Grupo 5** - Aldeamentos turísticos de luxo, 1ª e 2ª.

Também o BORCV, nº 10, I série, de 14 de Março de 1994, secção I, capítulo IV diz o seguinte:

No seu art. 15º, os estabelecimentos que, de acordo com o disposto em regulamento, possam apenas oferecer alojamento e primeiro almoço classificar-se-ão de residências.

No seu art. 16º, para que um estabelecimento hoteleiro seja considerado como hotel deverá ocupar a totalidade de um edifício ou uma parte dele, completamente independente, constituindo as suas instalações um todo homogéneo e dispor de acesso aos andares para uso exclusivo dos clientes.

No seu art. 17º, considera-se Pensão o estabelecimento hoteleiro que pelas suas instalações, equipamento, aspeto geral, localização e capacidade, não obedeçam as normas estabelecidas

¹⁷ <http://www.bca.cv/Conteudos/Artigos/detalhe.aspx?idc=22&idl=1&idi=2344>

para a classificação como hotel e satisfaçam aos requisitos constantes das disposições estabelecidas pelos diplomas sobre a indústria e similar.

No seu art. 18º, considera-se Pausada o estabelecimento hoteleiro situado fora dos centros urbanos, em edifício próprio, oferecendo boas condições de conforto e comodidade, destinados a fornecer aos turistas hoteleiro e, se necessário, alimentação.

No seu art. 19º, são considerados Hotéis-Apartamentos os estabelecimentos hoteleiros constituídos por um conjunto de apartamentos mobilados e independentes, instalados em edifício próprio e explorados em regime hoteleiro.

No seu art. 20º, são considerados Aldeamentos Turísticos os estabelecimentos constituídos por um conjunto de instalações interdependentes e contíguas, objeto de uma exploração turística integrada que se destinem, mediante remuneração, a proporcionar aos seus utilizadores hoteleiro, acompanhado de serviços acessórios e com equipamento complementar e de apoio.

Capítulo 3: Metodologia de investigação

3.1. Introdução

O presente estudo tem como objetivo específico caracterizar a contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde e saber quais as técnicas de contabilidade de gestão que são utilizadas.

Pretende-se também com este estudo identificar os motivos que estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos; bem como saber as mudanças ocorridas nos últimos cinco anos e quais são os fatores que influenciaram essas mudanças.

Neste capítulo será apresentada de uma forma sucinta as metodologias seguidas neste estudo; descrevendo o método de pesquisa e técnicas utilizadas, a estrutura do questionário, a elaboração do questionário, a caracterização da população e a dimensão da amostra e por fim a recolha de dados e tratamento da informação recolhida.

3.2. Método de pesquisa e técnicas utilizadas

Em Cabo Verde ainda existem poucos estudos realizados em contabilidade de gestão, no entanto pode identificar-se um estudo parecido realizado por Monteiro (2009). Contrariamente de Cabo Verde em Portugal já existem vários estudos semelhantes nomeadamente os realizados por: Alves (2002), Duarte (2002), Gomes (2007), Vicente (2007), Nunes (2009), Santos (2010a) e Santos (2010b).

De modo a conseguir alcançar os objetivos definidos para o presente estudo, o método de pesquisa utilizado para a recolha de dados e da informação necessária, baseou-se numa revisão da literatura através de consultas bibliográficas e na elaboração de um inquérito por questionário.

Para a revisão da literatura foram consultadas obras editadas, artigos científicos publicados e dissertações de mestrado e de doutoramento. Relativamente ao estudo empírico foi enviado um questionário aos responsáveis dos estabelecimentos hoteleiros localizados em Cabo Verde, nomeadamente gerentes, contabilistas, diretor financeiro e administradores.

As perguntas colocadas no questionário utilizado no presente estudo foram adaptadas das perguntas utilizadas no questionário elaborado por Gomes (2007), exceto as perguntas da terceira [III] parte do questionário que foram adaptadas da secção A do questionário elaborado por Vicente (2007) e Nunes (2009).

De acordo com *Parasuraman* (1991) e *Gillham* (2002) os questionários apresentam algumas vantagens e desvantagens.

As vantagens dos questionários apresentadas pelos autores são: a economia do tempo e a redução do custo, a possibilidade de chegar em simultâneo a um grande número de inquiridos, a possibilidade do inquirido responder o questionário quando o convier e onde quiser, as respostas dadas pelos inquiridos serão mais credíveis, pois, estes não são identificados, possibilidade de abranger uma ampla área geográfica, as respostas são mais amplas e mais precisas, redução da possibilidade do investigador ser influenciado, a apreciação das respostas é uniforme, já que esta é impessoal.

Os autores apresentam também as seguintes desvantagens dos questionários: reduzida taxa de resposta pelos inquiridos, má interpretação das questões, visto que não será possível ajudar o inquirido a perceber de forma correta as questões colocadas, o questionário poderá ser respondido por alguém diferente da pessoa a quem o foi dirigido, falta de controlo na ordem e contexto das respostas, os inquiridos podem demorar a responder e a devolver os questionários, prejudicando a avaliação e análise do mesmo.

Uma vez que Cabo Verde é constituído por ilhas e deste modo os estabelecimentos hoteleiros também, estão localizados nas várias ilhas do arquipélago, para conseguir as respostas que se pretende obter achou-se que tal como os estudos realizados por outros autores, nomeadamente: Nunes (2009), Monteiro (2009), Vicente (2007) e Gomes (2007) deve-se optar pela utilização de questionário. Sendo assim, para obter respostas relacionadas com a contabilidade de gestão e conseguir alcançar os objetivos definidos neste estudo foi distribuído um questionário aos responsáveis dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde através do correio eletrónico.

Os dados recolhidos foram tratados na base de dados SPSS 19 [*Statistical Package for Social Sciences*].

No presente estudo será feita análise univariada e multivariada.

- Análise univariada de dados - as variáveis resumem-se a dois tipos de escalas: nominais e ordinais. As variáveis serão analisadas separadamente, e os resultados serão apresentados através de gráficos, tabelas de frequências absolutas e relativas, média, moda e as medidas de dispersão utilizada é o desvio padrão.
- Análise multivariada de dados - caracteriza-se pela existência de relações entre duas ou mais variáveis, que permite estudar a independência ou associação entre variáveis.

3.3. Estrutura do questionário

Quando um investigador elabora um inquérito por questionário, deve ter em conta que a linguagem e o tom das questões que constituem o mesmo são de elevada importância. Assim, é necessário ser cuidadoso na forma como se formula as questões, bem como na apresentação do questionário.

As questões do questionário elaborado para conseguir alcançar os objetivos definidos para este estudo são do tipo: Qual?; Quais?; Como?; Quem?; Quanto?; Quantos? Todas estas questões podem ser respondidas pelo método do questionário Yin (2003).

As questões colocadas no questionário do estudo são de tipo fechada, existindo também algumas questões de tipo aberta.

As vantagens das questões do tipo fechada são: Rapidez e facilidade de resposta, maior uniformidade, rapidez e simplificação na análise das respostas, facilita a categorização das respostas para posterior análise, permite contextualizar melhor a questão.

Relativamente as desvantagens encontram-se: dificuldade em elaborar as respostas possíveis a uma determinada questão, não estimula a originalidade e a variedade de resposta, não preza uma elevada concentração do inquirido sobre o assunto em questão, o inquirido pode optar por uma resposta que se aproxima mais da sua opinião não sendo esta uma representação fiel da realidade.

No que diz respeito as vantagens das questões do tipo aberta são: preza o pensamento livre e a originalidade, surgem respostas mais variadas, respostas mais representativas e fiéis da opinião do inquirido, o inquirido concentra-se mais sobre a questão, vantajoso para o investigador, pois permite-lhe recolher variada informação sobre o tema em questão.

E as desvantagens são: a dificuldade em organizar e categorizar as respostas, requer mais tempo para responder às questões, em caso de baixo nível de instrução dos inquiridos, as respostas podem não representar a opinião real do próprio e essas questões registam reduzida taxa de resposta quando comparado com questões fechadas.

De acordo com Fink (1995) as questões fechadas são preferidas pelos inquiridos que têm dificuldades em se expressar.

De acordo com Salant & Dillman (1994) um questionário necessita de boas questões, sendo necessário ter em conta alguns pontos: evitar palavras que influenciem uma determinada resposta, as questões devem ser compreensíveis e devem ser capazes de fornecer informação fidedigna, os inquiridos devem ser capazes de responder às questões e estar dispostos a fornecer informação solicitada.

Nas questões do tipo fechadas, optou-se pelas seguintes modalidades:

- Resposta única em que o inquirido escolhe apenas uma resposta;
- Resposta múltipla em que o inquirido escolhe várias opções de respostas;
- Resposta de escala que permitem atenuar as respostas quando estas podem variar do nenhum ao muito elevado, de acordo com a questão estabelecida;
- Questões semi-abertas em que se dá a possibilidade de responder a alternativa do outro.

De modo a facilitar a análise por meio de técnicas estatísticas, relativamente às escalas as respostas foram codificadas, utilizando-se uma escala do tipo nominal. Deste modo foi atribuído um número a cada categoria para codificar a resposta. No questionário também utiliza-se uma escala do tipo ordinal, em que se verifica a existência de uma relação de ordem entre as respostas não sendo contudo, possível medir a magnitude das diferenças entre as categorias Fink, (1995).

Nas escalas ordinais, o número ótimo de alternativas de resposta varia caso a caso e deve situar-se entre 5 e 9, e é preferível o número ímpar de respostas Cox (1980). No questionário utilizado no presente estudo optou-se pelo número 5 seguindo Vicente (2007) e Nunes (2009).

3.4. Elaboração do questionário

O questionário elaborado tem como título: **Determinantes de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde**, e é enviado aos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos, pelo que pretende que seja respondido pela responsável pela contabilidade de gestão, contabilistas, diretores financeiros, administradores e entre outros.

De modo a explicar os inquiridos como deverão responder às questões, foram colocadas as instruções no início do questionário. O questionário está estruturado em 6 partes distintas, identificadas por numeração romana [de I a VI].

A primeira parte do questionário engloba 11 questões, elaboradas com o objetivo de caracterizar o estabelecimento hoteleiro em Cabo Verde, nomeadamente no que diz respeito a classificação dos estabelecimentos cabo-verdianos, a caracterização do capital do estabelecimento hoteleiro em público ou privado, a origem do capital estrangeiro, as mudanças ocorridas na estrutura do capital do estabelecimento hoteleiro, as categorias em que se insere o estabelecimento hoteleiro, quantas subsidiárias tem o grupo a que pertence o estabelecimento hoteleiro, a sua relação com o mercado externo tanto em vendas como em compras e a origem dos turistas do estabelecimento hoteleiro.

A caracterização da contabilidade de gestão existente no estabelecimento hoteleiro é feita na segunda parte do questionário. Foram colocadas 10 perguntas sobre a existência de um sistema de contabilidade de gestão, a elaboração da demonstração de resultados por funções no estabelecimento hoteleiro, sobre quem era o responsável pela contabilidade de gestão e a quanto tempo é que a responsabilidade pela contabilidade de gestão lhe foi atribuída, para que funções a contabilidade de gestão é utilizada, se a informação fornecida era inadequada /adequada para as determinadas funções, quais as técnicas de contabilidade de gestão são utilizadas pelo estabelecimento hoteleiro e quais os motivos para adoção dessas técnicas. Essas perguntas pretendem responder as seguintes questões de investigações: **Questão 1: Qual é a situação cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros? Questão 2: Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde? e Questão 3: Quais os motivos estiveram na base de adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?**

A terceira parte do questionário é constituída por 8 questões colocadas com a finalidade de saber informações sobre a mudança no controlo de gestão no estabelecimento hoteleiro, nomeadamente respeitante às alterações ocorridas ao nível dos sistemas e/ ou técnicas de contabilidade de gestão nos últimos cinco anos. Os estabelecimentos hoteleiros que responderam de forma afirmativa à primeira pergunta responderão a todas as restantes perguntas desta parte do questionário exceto a pergunta 2.2. Essas perguntas são as seguintes: descrever o grau de mudança nas técnicas de contabilidade de gestão, podendo ser moderado, substancial e/ ou muito substancial. Também pretende saber quais as alterações específicas ocorridas nas técnicas do controlo de gestão e quando é que estas ocorrem; apreciar a importância de diversos fatores no processo de mudança nas técnicas e/ ou sistemas; descrição de fatores específicos que tenham influenciado a mudança, descrição dos problemas, deceções e falhas associadas à mudança; e por fim, descrever o papel do inquirido nas alterações das técnicas de contabilidade de gestão no estabelecimento hoteleiro. Pretende com essas perguntas responder às seguintes questões de investigação: **Questão 4: Nos últimos cinco anos tem-se verificado ou não mudança (s) nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde?** e **Questão 5: Quais são os fatores que mais influenciaram a mudança nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde?**

As 4 perguntas colocadas na quarta parte do questionário incidiram sobre a caracterização do mercado e do estabelecimento hoteleiro. Pretende-se caracterizar as forças no sector de atividade deste estabelecimento hoteleiro, saber qual é a intensidade da concorrência, em cada uma das seguintes facetas no sector hoteleiro, caracterizar o grau da envolvente externa que o estabelecimento hoteleiro enfrenta em termos de homogeneidade e saber qual o tipo de estratégia seguido pelo estabelecimento hoteleiro

A quinta parte composta por 5 perguntas, destina-se a saber informações gerais, nomeadamente: os dados do estabelecimento hoteleiro e informações respeitantes ao respondente ao questionário.

Por fim, na sexta parte deste questionário composta por 2 perguntas destina-se ao inquirido, de no caso de existirem questões que não foram abordadas e que considere relevante para o entendimento e estudo das técnicas de contabilidade de gestão e as mudanças nas técnicas e/ou sistemas, expressar o seu ponto de vista e fazer comentário, bem como, saber se o/a

mesmo/a gostaria ou não de receber uma cópia do relatório com os principais resultados deste estudo.

3.5. Caracterização da população e dimensão da amostra

Para poder realizar o presente estudo foi contactado o Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde [INE - CV], para que fosse disponibilizado a base de dados com uma listagem completa, de todos os estabelecimentos hoteleiros existentes em Cabo Verde referente ao ano de 2011.

Na listagem fornecida pelo INE - CV, consta 195 estabelecimentos hoteleiros e as seguintes informações acerca dos mesmos: número de estabelecimento, designação, localização [ilha, concelho, freguesia, e localidade], contactos [telefone, email e site], tipo de estabelecimento, categoria, estatuto de utilidade turística, nome da empresa proprietária, nome empresa exploradora, privada nacional, privada estrangeiro, público, nacionalidade dos sócios, total dos quartos dos estabelecimentos hoteleiros, total camas casal, total camas individuais, suites época alta, suites época baixa, quartos duplos época alta, quartos duplos época baixa, quartos individuais época alta, quartos individuais época baixa, apartamentos época alta e época baixa, *bungalows* época alta e baixa, número de lugares sentados e o total de pessoal ao serviço.

Destes 195 estabelecimentos hoteleiros, optou-se por incluir no estudo apenas os de 3, 4 e 5 estrelas obtendo um total de 79 estabelecimentos hoteleiros e excluindo os de categoria inferior.

Optou-se por incluir no estudo apenas os de 3 a 5 estrelas, uma vez que o objetivo do estudo é inquirir estabelecimentos hoteleiros que dispõem de contabilidade de gestão.

Foi decidido enviar o questionário a todo o universo, pois trata-se apenas de 79 estabelecimentos hoteleiros.

3.6. Recolha de dados e tratamento da informação recolhida

Numa primeira fase, em Fevereiro de 2012 com base nos *e-mails* disponibilizado pelo INE - CV e posteriormente confirmados através da lista nacional de assinantes 2012, junto do Cabo Verde Telecom, foi entrado em contacto com os responsáveis pelos estabelecimentos

hoteleiros com o objetivo de conseguir convencê-los a colaborar no preenchimento do questionário bem como conseguir obter o contacto direto dos responsáveis pela Contabilidade de Gestão dos estabelecimentos hoteleiros, caso exista.

Em Março de 2012 foi enviado um texto que explicava a importância do preenchimento do questionário e a sua finalidade¹⁸ e o questionário do presente estudo¹⁹, via correio eletrónico aos 79 estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos selecionados. Posteriormente foi necessário o envio do questionário aos estabelecimentos hoteleiros por mais quatro vezes com o intuito de aumentar o número de questionários respondidos por parte dos mesmos.

Durante os meses de Março a Outubro de 2012 ocorreu a receção das respostas dos questionários por parte dos responsáveis pelos estabelecimentos hoteleiros inquiridos.

Os questionários foram recebidos via correio eletrónico, obtendo resposta de um total de 27 estabelecimentos hoteleiros²⁰, o que corresponde a uma taxa de resposta de 34,18%. Ver o quadro 2 que se segue.

Quadro 2: Universo e amostra do estudo e questionários recebidos

	Número de Estabelecimentos Hoteleiros	Percentagem
Universo do estudo	195	100%
Amostra do estudo	79	40,51%
Questionários recebidos	27	34,18% ²¹

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

¹⁸ Ver apêndice I: Texto explicativo da importância do preenchimento do questionário e da sua finalidade

¹⁹ Ver apêndice II: Questionário utilizado no estudo

²⁰ Apêndice III: Lista dos 27 estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde que responderam ao questionário

²¹ Percentagem obtida em relação ao valor da amostra do estudo $(27/79) \times 100\%$

Capítulo 4: Análise, interpretação e discussão dos resultados

4.1. Análise aos resultados do questionário

Pretende-se com a análise do questionário obter os seguintes resultados: Compreender a situação cabo-verdiana dos estabelecimentos hoteleiros em relação a contabilidade de gestão. Ambiciona-se também caracterizar a contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, identificar quais as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, identificar quais os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos, identificar as causas das mudanças ocorridas nas práticas adotadas nos últimos cinco anos e conhecer os fatores que influenciaram essas mudanças.

4.1.1. Caracterização dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos

Após o envio dos questionários via correio eletrónico foram recebidos em tempo útil 27 questionários preenchidos por parte do inquirido dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde.

Os estabelecimentos hoteleiros inquiridos estão localizados nas várias ilhas de Cabo Verde, sendo que a maioria dos respondentes ao questionário concentra-se nas ilhas de Santiago, Sal e São Vicente, com 7, 7 e 5 respetivamente. Na tabela 3 que se segue, apresenta-se de forma mais detalha a distribuição dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos, por ilha.

Quadro 3: Estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, distribuídos por ilha

Ilhas	População do Estudo	Amostra do Estudo	Questionários Recebidos
São Antão	29	5	1
São Vicente	32	13	5
São Nicolau	8	2	0
Sal	27	19	7
Boavista	21	12	4
Maio	7	1	0
Santiago	43	16	7
Fogo	22	10	3
Brava	6	1	0
TOTAL	195	79	27

Fonte: Própria, baseado na listagem de INE - CV (2012) e nos questionários recebidos

Do total dos questionários recebidos por parte dos inquiridos, verifica-se que 9 hotéis são de quatro estrelas, 6 são três estrelas e apenas 2 são de cinco estrelas. Relativamente às pensões 3 são de três estrelas, 1 de quatro estrelas e não existe de cinco estrelas. As pausadas representam apenas 2 de três estrelas. Quanto ao hotel-apartamento encontra-se 2 de três estrelas e no que diz respeito aos aldeamentos turísticos encontra-se 2 de quatro estrelas. Ver o quadro 4 que se segue.

Quadro 4: Classificação dos estabelecimentos inquiridos segundo grupo e categoria

	Três estrelas	Quatro estrelas	Cinco estrelas
Hotel	6	9	2
Pensão	3	1	0
Pausadas	2	0	0
Hotel-apartamento	2	0	0
Aldeamentos Turísticos	0	2	0

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Verifica-se que o capital de todos os estabelecimentos hoteleiros que participaram no presente estudo é totalmente privado.

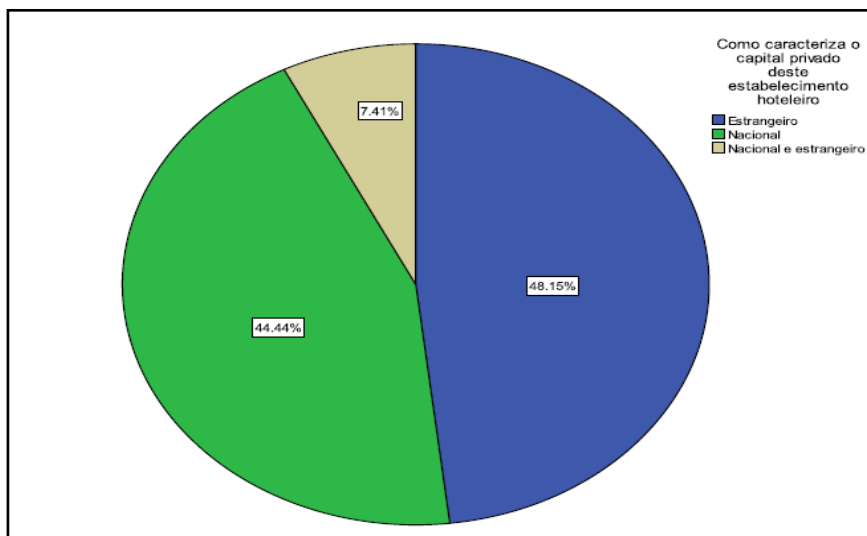
Relativamente à pergunta que diz respeito ao capital privado do estabelecimento hoteleiro de Cabo Verde, conforme o quadro 5 e o gráfico 1 que se segue, verifica-se que dos 27 estabelecimentos que responderam ao questionário, os estabelecimentos hoteleiros cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **exclusivamente privada estrangeira**, são mais representativos com cerca de 48,15% do total. Nos restantes, os estabelecimentos cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **exclusivamente privada nacional** representam 44,44% e apenas 7,41% correspondem aos estabelecimentos hoteleiros cuja participação do proprietário ou da empresa proprietária é **privada nacional e estrangeira**.

Quadro 5: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro

	N	Percentagem
Privada estrangeira	13	48,15%
Privada nacional	12	44,44%
Privada nacional e estrangeira	2	7,41%
Total	27	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Gráfico 1: Caracterização do capital privado do estabelecimento hoteleiro

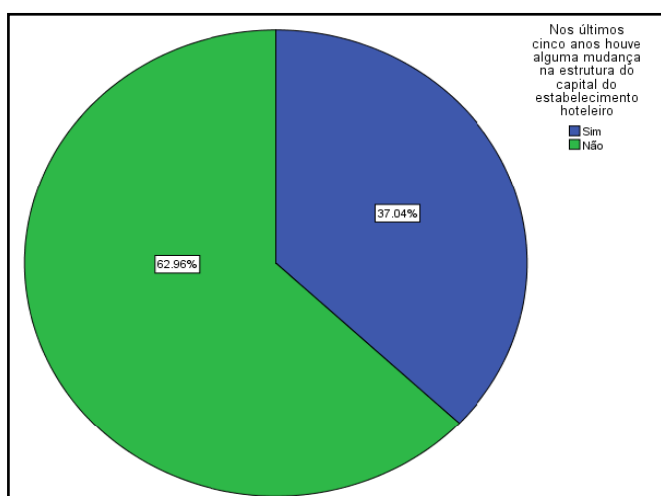


Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

O capital privado estrangeiro dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos são oriundos especialmente dos seguintes países: Itália, Portugal e Espanha.

De acordo com as respostas dos 27 inquiridos, verifica-se que apenas 37,04% estabelecimentos hoteleiros afirmaram que houve alteração na estrutura no capital da empresa contra 62,96% que afirmaram não ter ocorrido mudanças na estrutura do capital social da empresa. Ver o gráfico 2 e o quadro 6 que se seguem.

Gráfico 2: Mudança na estrutura do capital



Fonte: Própria, baseado nos questionários

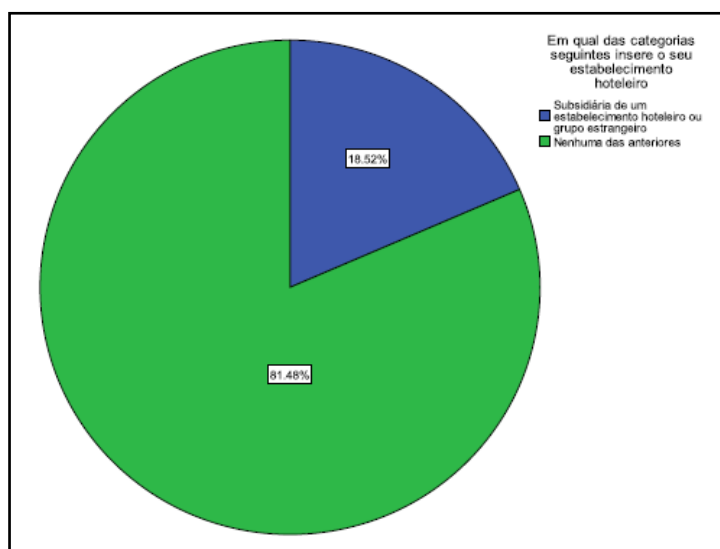
Quadro 6: Mudança na estrutura do capital

	Nº	(%)
Sim	10	37,04%
Não	17	62,96%
Total	27	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Quanto à sexta pergunta da primeira parte do questionário em que se pretende saber em qual das categorias se insere o estabelecimento hoteleiro, verifica-se que dos 27 estabelecimentos inquiridos, 81,48% não são subsidiárias de nenhum estabelecimento hoteleiro ou grupo, e apenas 18,52% são subsidiárias de um estabelecimento hoteleiro ou grupo estrangeiro. Nenhum estabelecimento hoteleiro inquirido é subsidiária de um estabelecimento hoteleiro ou grupo nacional. Ver o gráfico 3 e o quadro 7 que se seguem.

Gráfico 3: Categorias onde insere o estabelecimento hoteleiro



Quadro 7: Categorias onde insere o estabelecimento

	Nº	%
Subsidiária de um E. hoteleiro ou g. estrangeiro	5	18,52%
Nenhuma das anteriores	22	81,48%
Total	27	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Os estabelecimentos hoteleiros que afirmaram ser subsidiárias de um estabelecimento ou grupo estrangeiro, classificaram a influência das iniciativas e políticas da empresa-mãe no processo de adoção, implementação e uso das técnicas de contabilidade de gestão como **influyente** tanto durante os últimos cinco anos como durante os próximos cinco anos.

No que diz respeito a percentagem das vendas do estabelecimento hoteleiro destinada ao mercado externo, conforme o quadro 8 que se segue, verifica-se que de acordo com os questionários recebidos a maioria das respostas centram-se entre 60% a 80% com 13 estabelecimentos hoteleiros. Seguidamente encontram-se 12 estabelecimentos hoteleiros que escolheram entre 40% a 60% e 2 estabelecimentos elegeram entre 20% a 40%. Quanto a percentagem das compras do estabelecimento hoteleiro proveniente do mercado externo 15 estabelecimentos hoteleiros elegeram entre 40% a 60%, 9 estabelecimentos hoteleiros escolheram entre 60% a 80% e 3 estabelecimentos escolheram entre 20% - 40%.

Quadro 8: Percentagem das vendas destinadas ao mercado externo e das compras proveniente do mercado externo

Percentagem das vendas destinada ao mercado externo

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid >20% - 40%	2	7.4	7.4	7.4
>40% - 60%	12	44.4	44.4	51.9
>60% - 80%	13	48.1	48.1	100.0
Total	27	100.0	100.0	

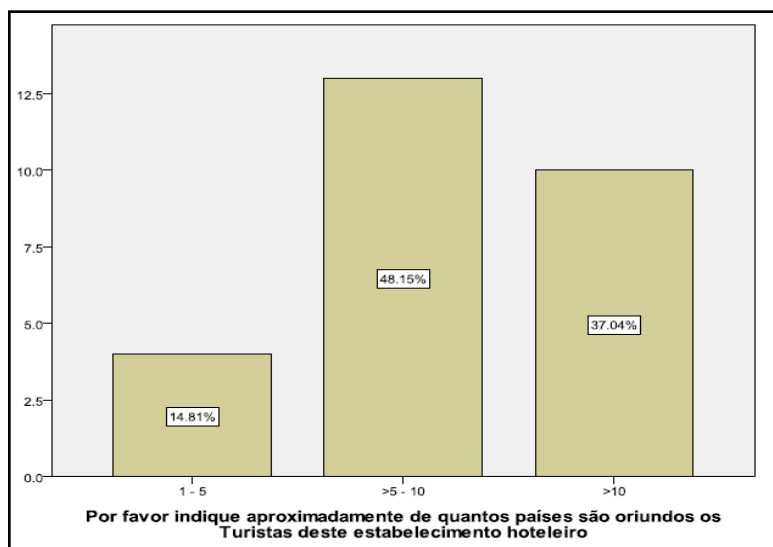
Percentagem das compras proveniente do mercado externo

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid >20% - 40%	3	11.1	11.1	11.1
>40% - 60%	15	55.6	55.6	66.7
>60% - 80%	9	33.3	33.3	100.0
Total	27	100.0	100.0	

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Ao analisar o gráfico 4 e o quadro 9 que se seguem, verifica-se que no que diz respeito a pergunta que tem por finalidade saber de quantos países são oriundos os turistas do estabelecimento hoteleiro, verifica-se que dos 27 estabelecimentos hoteleiros inquiridos, a maioria situa-se entre os 5 a 10 países correspondendo a 48,15%. Seguidamente encontra-se os frequentados por turista de mais de 10 países com 37,04% e por fim com apenas 14,81% encontram-se os frequentados por turistas de entre 1 a 5 países.

Gráfico 4: Origens dos turistas do estabelecimento hoteleiro



Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Quadro 9: Origens dos turistas do estabelecimento hoteleiro

	Nº	(%)
1-5	4	14,81%
>5-10	13	48,15%
>10	10	37,04%
Total	27	100%

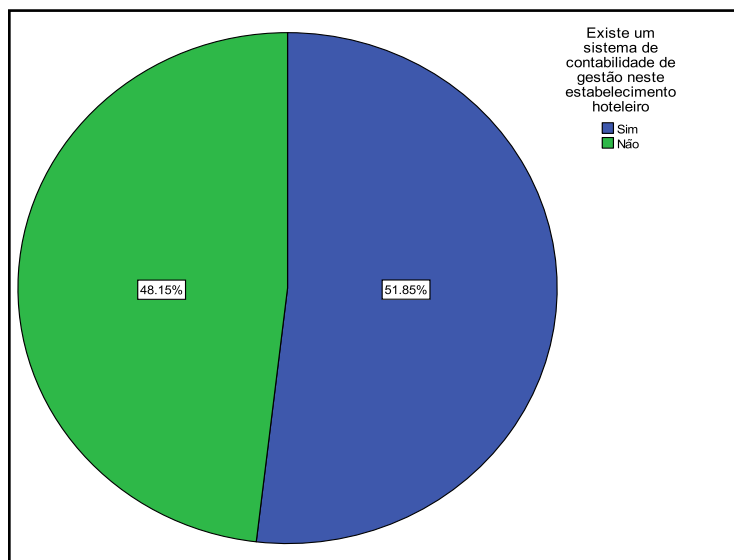
Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

4.1.2. A contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde

Com a II parte do questionário, pretende-se caracterizar a contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro de Cabo Verde, para que deste modo consiga responder 3 das questões do estudo que são: Q1: *Qual é a situação cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros?*; Q2: *Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?* e Q3: *Quais são os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?*

Relativamente à primeira questão que tem por objetivo saber sobre a existência de um sistema de contabilidade de gestão no estabelecimento hoteleiro, verifica-se que 51,85% dos inquiridos responderam de forma afirmativa contra 48,15% que responderam de forma negativa. Ver o gráfico 5 e o quadro 10 que se seguem.

Gráfico 5: Existência da contabilidade de gestão



Quadro 10: Existência da contabilidade de gestão

	Nº	(%)
Sim	14	51,85%
Não	13	48,15%
Total	27	100%

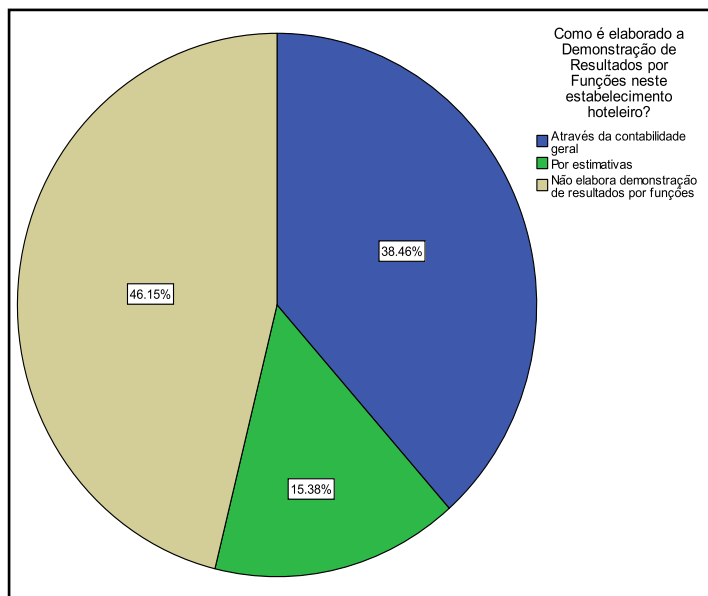
Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Quanto à segunda questão que foi direcionada apenas aos inquiridos que responderam, que não existe um sistema de contabilidade de gestão, verifica-se que 5 estabelecimentos afirmaram que a demonstração de resultados é feita através da contabilidade geral, 2

estabelecimentos afirmaram que é feita por estimativas e 6 responderam que não elaboram demonstração de resultados por funções. Ver o gráfico 6 e o quadro 11 que se seguem.

Gráfico 6: Elaboração da demonstração de resultados por funções



Quadro 11: Elaboração da demonstração de resultados por funções

	Nº	(%)
Através da contabilidade geral	5	38,46%
Por estimativas	2	15,38%
Não elabora d. de resultados por funções	6	46,15%
Total	13	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

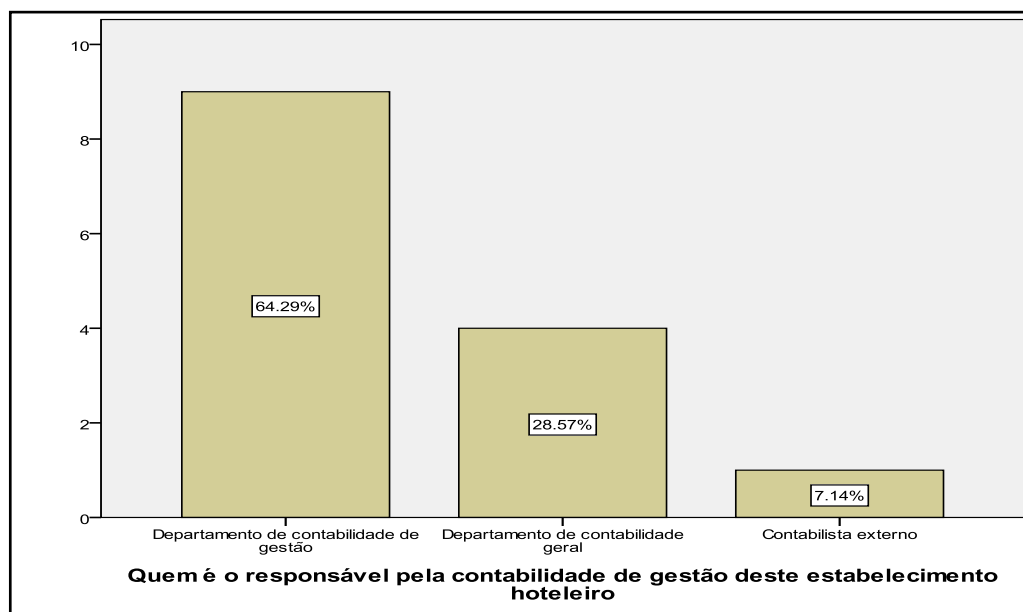
No que diz respeito à terceira questão, dirigida apenas aos 14 estabelecimentos hoteleiros que dispõe de contabilidade de gestão, verifica-se que em 9 estabelecimento, correspondendo a 64,29%, é o departamento de contabilidade de gestão o responsável pela contabilidade de gestão. Nos restantes, o departamento de contabilidade geral é o responsável pela contabilidade de gestão de 4 estabelecimento representando 28,57% e o contabilista externo é o responsável pela contabilidade de gestão de apenas 1 estabelecimentos hoteleiros correspondendo a 7,14%. Ver o gráfico 7 e o quadro 12 que se seguem.

Quadro 12: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro

	N	(%)
Departamento de contabilidade de gestão	9	64,29%
Departamento de contabilidade geral	4	28,57%
Contabilista externo	1	7,14%
Total	14	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Gráfico 7: Responsável pela contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro



Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Analisando à questão relacionada com as funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada no estabelecimento hoteleiro, conforme o quadro 13 que se segue, verifica-se que esta é utilizada principalmente para apurar o custo dos produtos e serviços com 85,71%, para alimentar sistemas de informação de controlo de gestão representando 78,57% e para elaborar a demonstração de resultados por funções com 64,29%. Verifica-se também que é pouca utilizada na avaliação de desempenho dos colaboradores com apenas 7,14% e para dar resposta a imperativos de ordem regulamentada, com 14,28%.

Quadro 13: Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada no estabelecimento hoteleiro

Funções por ordem de importância	Estabelecimentos	Porcentagem
Apurar o custo dos produtos e serviços	12	85,71%
Alimentar sistemas de informação de controlo de gestão	11	78,57%
Elaborar a demonstração de resultados por funções	9	64,29%
Fixar os preços de venda	8	57,14%
Elaborar orçamentos	5	35,71%
Dar resposta a imperativos de ordem regulamenta	2	14,28%
Avaliar o desempenho dos colaboradores	1	7,14%
Outra	0	0%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

No que diz respeito à questão relacionada com o facto da informação fornecida pela contabilidade de gestão, ser adequada/inadequada para as diversas funções, verifica-se que os inquiridos afirmaram que a contabilidade de gestão é **adequada** e/ou **muito adequada** no apuramento de custos dos produtos e serviços com 78,6%, e na fixação dos preços de vendas com 57,1%. Também os inquiridos identificaram que a contabilidade de gestão é **adequada média** no que refere a gestão orçamental com 78,6% e que é **inadequada** ou **pouca adequada** quando se trata de avaliação de desempenho dos trabalhadores com 75,7%. Ver o quadro 14 que se segue.

Quadro 14: Adequação/inadequação da informação da contabilidade de gestão às funções

Funções [escala 1 = inadequada, 3 = adequada média 5 = muito adequada]	Nº	1 - 2	3	4 - 5
Apurar custos dos produtos e serviços	14	0%	21,4%	78,6%
Fixação dos preços de venda	14	0%	42,9%	57,1%
Avaliação de desempenho dos trabalhadores	14	75,7%	14,3%	0%
Gestão orçamental	14	0%	78,6%	21,4%
Análise de rentabilidade dos clientes	14	42,9%	57,1%	0%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

Relativamente a pergunta que tem por finalidade identificar as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pelos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde, conforme o quadro 15 que se segue, verifica-se que as técnicas tradicionais estão a ser muito mais utilizadas quando comparado com as técnicas contemporâneas, e que as mais utilizadas são: Ponto crítico das vendas com 71,43%, orçamentos com 71,43%, análise de desvio de orçamento com 71,43%. Seguidamente encontram as técnicas de custeio dos produtos 64,29% e planeamento estratégico com 50%.

Quanto as técnicas contemporâneas de gestão, estas estão a ser muito poucas utilizadas, sendo as mais utilizadas pelos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, o orçamento baseado nas actividades [ABC] que foi escolhida por 64,29% dos inquiridos. Seguidamente, mas não muito utilizado encontra-se o *Benchmarking* com 21,43%.

Quadro 15: Utilização das técnicas tradicionais e contemporâneas de contabilidade de gestão

Técnicas de gestão utilizadas	Estabelecimento	Percentagem
Ponto crítico das vendas	10	71,43%
Planeamento estratégico	7	50%
Orçamentos	10	71,43%
Análise de desvio de orçamentos	10	71,43%
Técnicas de custeio dos produtos	9	64,29%
Painel de indicadores (i.e., tableau de bord)	1	7,14%
Análise da rentabilidade dos produtos	4	28,57%
Rentabilidade do activo (i.e. return on investment; ROI)	2	14,28%
Quadro do comando integral (<i>balanced scorecard</i>)	1	7,14%
Orçamento baseado nas actividades (ABC)	9	64,29%
<i>Economic value added</i> (EVA)	2	14,28%
<i>Benchmarking</i>	3	21,43%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

Analisando à questão relacionada com a situação que melhor caracteriza o estabelecimento hoteleiro em termos de sistemas de informações de contabilidade de gestão, verifica-se que os inquiridos afirmaram especialmente que a acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade, mas não por atividade, nem processos e nem clientes, representando 71,43% e também que há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros correspondendo a 64,29%. Ver o quadro 16 que se segue.

Quadro 16: Caracterização do sistema de contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros

Sistema de contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros	%
O sistema é inadequado para relatórios financeiros	0%
É possível a elaboração de relatórios financeiros mas os custos dos produtos são distorcidos	7,14%
A acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade mas não por atividade nem processos nem clientes	71,43%
O sistema financeiro funciona bem e já utilizam <i>activity-based costing</i> [ABC] para retirar informações dos documentos financeiros e imputá-los aos produtos e serviços, clientes e processos	21,43%
Há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros	64,29%
O CBA [i.e., <i>activity-based costing</i> ; ABC] e os sistemas operacionais de “feedback” estão integrados e juntos fornecem informação para preparar os documentos financeiros	28,6%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

A questão que tem por objetivo, saber em que medida o estabelecimento hoteleiro utiliza as várias técnicas de contabilidade de gestão, numa escala de 1 a 5, sendo 1 = pouco ou nenhuma e 5 = muito elevada, ao analisar o quadro 17 que se segue, verifica-se que nos estabelecimentos inquiridos utilizam mais técnicas consideradas tradicionais do que as contemporâneas. Ao calcular a média verifica-se que as técnicas tradicionais mais utilizadas

são: ponto crítico das vendas com 4,29 de média; orçamentos e análise de desvio com igual valor médio de 4,21; técnicas de custeio dos produtos com 3,50 e o planeamento estratégico com o valor médio de 3,36.

O Painel de indicadores com 1,14 de médio e a Rendibilidade do activo 1,71 são as técnicas tradicionais menos utilizadas.

Relativamente às técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, existe um cenário contrário quando comparada com as técnicas tradicionais. Apenas o orçamento baseado nas actividades [ABC] é a mais utilizadas obtendo uma média de 3,43. O “*benchmarking*” é a segunda técnica mais utilizadas mas no entanto o seu valor médio é de 2,50. As outras técnicas contemporâneas são poucas utilizadas obtendo valores muito abaixo do valor médio.

Quadro 17: Medida em que o estabelecimento hoteleiro utiliza as técnicas de gestão

Utilização das técnicas de gestão [escala 1 = pouca ou nenhuma... 5 = muita elevada]	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
Ponto crítico das vendas	4,29	4	4	0,726
Planeamento estratégico	3,36	3	3	0,633
Orçamentos	4,21	4	4	0,426
Análise de desvio de orçamentos	4,21	4	4	0,426
Técnicas de custeio dos produtos	3,50	3,50	3	0,519
Painel de indicadores [i.e., tableau de bord]	1,14	1	1	0,363
Análise da rendibilidade dos produtos	2,14	2	2	0,770
Rendibilidade do activo [i.e. return on investment; ROI]	1,71	2	2	0,469
Quadro do comando integral [<i>balanced scorecard</i>]	1,23	1	1	0,439
Orçamento baseado nas actividades [ABC]	3,43	3	3	0,514
<i>Economic value added</i> [EVA]	1,79	2	2	0,426
<i>Benchmarking</i>	2,50	2,50	2	0,519

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

Convém salientar que existem técnicas contemporâneas de gestão que foram identificadas ao nível teórico, tais como: teoria das restrições; *backflush costing*, *Kaizen costing* entre outros, mas no entanto não foram analisadas em termos empíricos porque de acordo os resultados obtidos em outros estudos como o realizado por Santos *et al.* (2010b) verificou-se que praticamente não são conhecidas e consequentemente não são utilizadas.

No que diz respeito à questão que tem por finalidade identificar quais os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão indicadas na questão anterior, verifica-se que os inquiridos responderam com maior frequência para a tomada de gestão com 78,57%, seguidamente e com igual percentagem de escolha, para realizar o controlo de gestão

com 71,43% e para obter melhores informações com 71,43%. Posteriormente um outro motivo que se encontra é para planear com 64,29%. Ver o quadro 18 que se segue.

Quadro 18: Motivos para adoção das técnicas de contabilidade de gestão

Motivos para adoção das técnicas	Percentagem
Para a tomada de decisão	78,57%
Para realizar o controlo de gestão	71,43%
Para a avaliação de desempenho	7,14%
Para obter melhores informações	71,43%
Para planear	64,29%
Influência da empresa mãe	7,14%
Outro	0%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos inquiridos

No quadro 19 que se segue, faz-se a comparação entre o tipo de estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão verifica-se que dos 14 estabelecimento que dispõe de contabilidade de gestão, 11 correspondem à hotéis, 2 correspondem à aldeamentos turísticos e apenas 1 é hotel-apartamento.

Quadro 19: Relação entre categoria do estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão

	Nº	%
Hotel	11	78,57%
Pensão	0	0%
Pausadas	0	0%
Hotel-apartamento	1	7,43%
Aldeamentos turísticos	2	14,28%
Total	14	100%

Fonte: própria, baseado nos questionários recebidos

Por outro lado ao fazer a comparação entre a categoria do estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão verifica-se que dos 14 estabelecimentos que dispõem de contabilidade de gestão, 2 são de três estrelas, 10 de quatro estrelas e 2 de cinco estrelas. Ver o quadro 20 que se segue.

Quadro 20: Relação entre o tipo do estabelecimento hoteleiro e a existência da contabilidade de gestão

	Nº	%
Três estrelas	2	14,28%
Quatro estrelas	10	71,43%
Cinco estrelas	2	14,28%
Total	14	100%

Fonte: própria, baseado nos questionários recebidos

4.1.3. As mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde nos últimos cinco anos e os fatores que originaram essas mudanças

Na terceira parte do questionário pretende-se resposta as duas últimas questões do estudo que são: Questão 4: *Nos últimos cinco anos tem se verificado ou não mudanças nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?* e Questão 5: *Quais são os fatores que mais influenciaram a mudança nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?*

Deste modo debruça-se principalmente sobre as mudanças sofridas pelos estabelecimentos hoteleiros ao nível das técnicas de contabilidade de gestão; o grau de mudanças, as alterações específicas ocorrida, a importância de diversos fatores nas mudanças ocorridas, os fatores específicos que tenham influenciado essas mudanças e os problemas, deceções, e falhas associadas às mudanças.

Esta parte do questionário deve-se ser respondida apenas pelos inquiridos dos 14 estabelecimentos hoteleiros que responderam de forma afirmativa sobre a existência da contabilidade de gestão no estabelecimento hoteleiro.

Ao analisar as respostas dos inquiridos, verifica-se que na maioria dos estabelecimentos hoteleiros ocorreram mudanças/alterações ao nível da contabilidade de gestão nos últimos cinco anos, isto é, 11 dos estabelecimentos hoteleiros o que representa 78,6%, afirmaram que sofreram alteração nos sistemas e ou técnicas utilizadas nos últimos cinco anos, contra 3 estabelecimentos hoteleiros, o que corresponde a 21,4%, afirmaram não ter sofrido alterações, conforme pode-se verificar na tabela 21 que se segue.

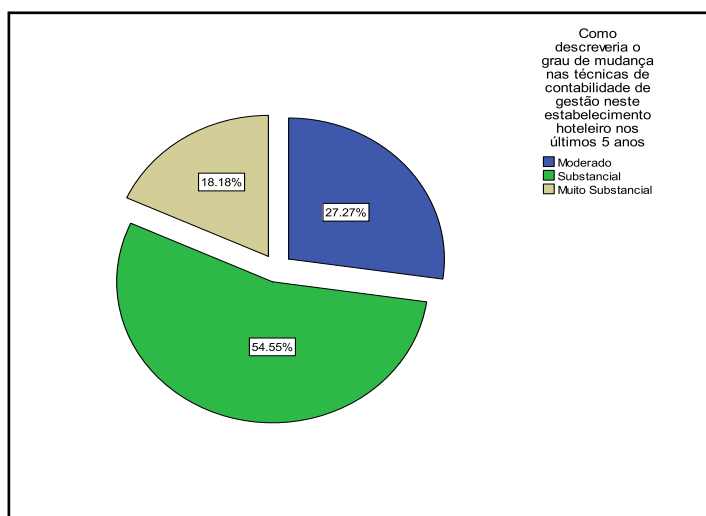
Quadro 21: Alterações/mudanças ao nível das técnicas de contabilidade de gestão

Alterações/mudanças	Estabelecimentos hoteleiros	Percentagem
Sim	11	78,6%
Não	3	21,4%
Total	14	100%

Fonte: Própria, baseado nas respostas aos questionários recebidos

Conforme o gráfico 8 e o quadro 22, no que diz respeito ao grau de mudanças, questão direcionado apenas aos 11 estabelecimentos hoteleiros que afirmaram ter ocorrido mudanças ao nível de técnicas de contabilidade de gestão, 27,27% confirmaram que o grau de mudança foi moderado, 54,55% afirmaram que o grau de mudança foi substancial e 18,18% consideraram que o grau de mudanças foi muito substancial. Isto é, 72,73% das mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos estão no patamar acima do moderado.

Gráfico 8: Grau de mudança na contabilidade de gestão



Quadro 22: Grau de mudança na contabilidade de gestão

	N	%
Moderado	3	27,27%
Substancial	6	54,55%
Muito substancial	2	18,18%
Total	11	100%

Fonte: Própria, baseado nas respostas aos questionários recebidos

Fonte: Própria, baseado nas respostas aos questionários recebidos

Ao analisar as respostas às questões abertas verifica-se que poucos são os inquiridos que responderam às essas questões. No que diz respeito às alterações específicas que ocorreram na contabilidade de gestão verifica-se a maioria dos inquiridos responderam que houve introdução de novas e modernas ferramentas de gestão, uso de novos e modernos sistemas informáticos de gestão.

Verifica-se também que de acordo com as respostas obtidas alguns estabelecimentos hoteleiros encontram ainda em processo de implementação e utilização experimental de novas técnicas de contabilidade de gestão, nomeadamente o Custeio Baseado em Atividades [ABC] e o *Balanced Scorecard* [BSC].

Resumindo e de acordo com os resultados obtidos, conclui-se que na maioria dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos inquiridos sofreram mudanças ao nível da contabilidade de gestão e a maioria afirmaram que o grau de mudança ocorrida foi substancial. Com isso pode-se afirmar que as mudanças ocorridas estão acima do moderado.

Analisando a questão que tem por objetivo saber a importância dos 23 fatores causadores das mudanças ocorridas na contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde nos últimos 5 anos, classificados numa escala de 1 a 5, sendo que 1 = sem importância, 2 = pouca importância, 3 = importância média, 4 = importante e 5 = muito importante. Esta questão foi direcionada apenas aos 11 estabelecimentos hoteleiros que afirmaram ter efetuado mudanças ao nível da contabilidade de gestão.

Ao analisar a média verifica-se que os fatores causadores de mudanças ocorridas apontados pelos inquiridos que estão acima da média, isto é como **sendo muito importante** é a perceção por parte da administração/gestor do topo de que era necessário mudar, com 63,6% de escolha.

Ao efetuar a análise dos fatores causadores de mudanças ocorridas apontados como **importante** pelos inquiridos encontram-se necessidade de melhorar a eficiência/produktividade, com 63,6%, e seguidamente encontram-se quatro fatores com a mesma pontuação de 54,5%, a existência de um novo *software* de contabilidade, a existência de novas técnicas de contabilidade de gestão, as alterações nas políticas e nas estratégias de gestão e alterações nas condições de mercado.

No que diz respeito aos fatores causadores de mudanças ocorridas apontados pelos inquiridos como sendo de **importância média** são: alterações na dimensão da organização com 81,8%, disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas com 72,7% e aumento da competitividade relativamente a outras empresas com 63,6%.

Os inquiridos apontaram os seguintes fatores como sendo de **pouca importância**: alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo com 72,7%, leis e outras normas com 72,7% e a influência dos consultores externos com 63,6%.

Por outro lado, os fatores causadores de mudanças ocorridas apontadas como sendo **sem importância** mas sem muita relevância são: alterações na estratégia relativamente aos fornecedores com 36,4% e alterações das exigências por parte dos clientes com 36,4%. Ver o quadro 23 que se segue.

Quadro 23: Fatores causadores de mudanças ocorridas no estabelecimento hoteleiro

Fatores causadoras de mudanças [1 = sem importância ... 5 = muito importante]	1	2	3	4	5
Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	0%	0%	36,4%	36,4%	27,3%
Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade	0%	0%	36,4%	54,5%	9,1%
Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão [ex: ABC, custo marginal]	0%	0%	45,5%	54,5%	0%
Perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	0%	0%	9,1%	27,3%	63,6%
Necessidade de alterações na informação de gestão	0%	0%	0%	63,6%	36,4%
Alterações nas condições de mercado	0%	9,1	36,4%	54,5%	0%
Alterações na estrutura da organização	0%	9,1%	45,5%	45,5%	0%
Alterações nas políticas e estratégicas de gestão	0%	18,2%	27,3%	54,5%	0%
Alterações na dimensão da organização	0%	9,1%	81,8%	9,1%	0%
Globalização a nível mundial dos mercados	0%	27,3%	45,5%	27,3%	0%
Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	0%	9,1%	63,6%	27,3%	0%
Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	0%	9,1%	72,7%	18,2%	0%
Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	0%	18,2%	54,5%	27,3%	0%
Observação de alterações em outras organizações [ex. observações diretas, revistas profissionais]	0%	36,4%	45,5%	18,2%	%
Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	0%	72,7%	27,3%	0%	0%
Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	0%	45,5%	45,5%	9,1%	0%
Alterações na estratégia global do negócio	0%	54,5%	45,5%	0%	0%
Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	0%	0%	36,4%	63,6%	0%
Necessidade de redução da força de trabalho	18,2%	27,3%	54,5%	0%	0%
Influência dos consultores externos	9,1%	63,6%	27,3%	0%	0%
Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores [ex. alteração do preço]	36,4%	45,5%	18,2%	0%	0%
Alterações das exigências por parte dos clientes	36,4%	45,5%	18,2%	0%	0%
Leis e outras normas	27,3%	72,7%	0%	0%	0%

Fonte: Própria, baseado nas respostas aos questionários recebidos

De modo a conseguir analisar os principais os factores que inibiram as mudanças, ou seja, que contribuíram para que não haja mudanças e/ou alterações no contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde, foi feita uma pergunta com 16 opções de resposta

numa escala de 1 a 5, sendo 1 = fator sem importância, 3 = fator com importância média e 5 = fator com o grau de muito importante. Esta pergunta foi direcionada a todos 14 estabelecimentos hoteleiros que dispõe de contabilidade de gestão.

Ao analisar os fatores inibidores de mudanças considerados pelos inquiridos com sendo **importante**, verifica-se que são: custos elevados dos novos *softwares* de contabilidade com 64,3% e satisfação geral com os sistemas de contabilidade de gestão existentes com 57,1%.

Os fatores inibidores de mudanças considerados como sendo **importância média** são: incompatibilidade com outros sistemas e práticas de informação de gestão com 71,4% e seguidamente, encontra-se com a mesma percentagem de escolha a incapacidade dos indivíduos para usar novos sistemas de controlo de gestão, a estabilidade e previsibilidade que as existentes de sistemas de controlo de gestão providenciam e a ação e poder de gestores influentes todos com 64,3%.

Relativamente aos fatores considerados pelos inquiridos como sendo de **pouca importância** na inibição da mudança, verifica-se que o único com maior escolha por parte dos inquiridos é o controlo de gestão não encarado como sendo importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização, com 64,3%.

Compromissos com fornecedores de *software* é o principal fator inibidor de mudança considerado com sendo **sem importância** representando 57,1%. Ver o quadro 24 que se segue.

Quadro 24: Fatores inibidores da mudança no estabelecimento hoteleiro

Fatores que inibem a mudança [1 = sem importância... 5= muito importante]	1	2	3	4	5
Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade	0%	0%	35,7%	64,3%	0%
Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão	0%	28,6%	71,4%	0%	0%
Satisfação geral com os sistemas de contabilidade de gestão existentes	0%	7,1%	35,7%	57,1%	0%
Conservadorismo da gestão de topo	0%	21,4%	57,1%	21,4%	0%
Relutância em alterar as práticas e sistemas de controlo de gestão existentes	0%	21,4%	35,7%	42,9%	0%
Ativos especificamente ligados aos sistemas de controlo de gestão em vigor	0%	35,7%	42,9%	21,4%	0%
Incapacidade dos indivíduos para usar novos sistemas de controlo de gestão	7,1%	21,4%	64,3%	7,1%	0%
Preocupação com as novas tecnologias	21,4%	35,7%	42,9%	0%	0%
Preocupação relativamente à mudança em geral	14,3%	21,4%	57,1%	7,1%	0%
Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	7,1%	42,9%	35,7%	14,3%	0%
Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes de sistemas de controlo de gestão	0%	28,6%	57,1%	14,3%	0%

Compromissos com fornecedores de <i>software</i>	57,1%	28,6%	7,1%	7,1%	0%
Estabilidade e previsibilidade que as existentes de sistemas de controlo de gestão providenciam	7,1%	21,4%	64,3%	7,1%	0%
A ação e poder de gestores influentes	0%	35,7%	64,3%	0%	0%
Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança	28,6%	28,6%	35,7%	7,1%	0%
O controlo de gestão não encarado como sendo importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização	0%	64,3%	28,6%	7,1%	0%

Fonte: Própria, baseado nas respostas aos questionários recebidos

4.1.4. Caracterização do mercado dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde

Ao analisar a questão que tem por finalidade caracterizar as cinco forças competitivas de Porter mais a sexta, que é o Estado, no setor de atividade destes 27 estabelecimentos hoteleiros, verifica-se que de um modo geral, a força com maior poder potencial de atuação é a competição no setor que concorre com 3,78 de média, pois, as organizações atualmente encontram-se a operar num mercado bastante competitivo. O cliente é a força que encontra em segundo lugar, concorrendo com um valor médio de 3,11. Ameaça de entrada no setor encontra-se em terceiro lugar, concorrendo com um valor médio de 3,07. De um modo geral os inquiridos consideraram essas forças como **quase elevada**. No que diz respeito a moda destas três principais forças competitivas são 4, 3 e 3 respetivamente. Ver o quadro 25 que se segue.

Quadro 25: Forças do setor de atividade onde esta inserida o estabelecimento hoteleiro

Forças do setor de atividade: Escala [1 Pouco ou Nenhum e 5 Muito Elevado]	N	<3	3	>3	Média	Moda	Mediana	Desvio padrão
Competição no sector	27	14,8%	18,5	66,6	3,78	4	4	1,013
Ameaça de entradas no sector	27	22,2%	48,1%	29,6%	3,07	3	3	0,730
Ameaça de produtos substitutos	27	63%	25,9%	11,1%	2,33	2	2	0,877
Fornecedor	27	29,6%	55,6%	14,8%	2,85	3	2	0,662
Cliente	27	14,8%	59,3%	25,9%	3,11	3	3	0,641
Estado	27	48,1%	40,7%	11,1%	2,56	2	3	0,801

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Relativamente à intensidade da concorrência em cada uma das várias facetas no sector hoteleiro, verifica-se que a concorrência de preço em produto é a faceta considerada pelos inquiridos como sendo a mais elevada obtendo um valor médio de 4,19. A concorrência em termos de promoção é a faceta considerada em segundo lugar pelos inquiridos concorrendo

com 3,85 de média. Relativamente a moda nestas duas principais facetas é de 4. Ver o quadro 26 que se segue.

Quadro 26: Intensidade da concorrência

Intensidade da concorrência: Escala [1 Pouco ou Nenhum e 5 Muito Elevado]	N	<3	3	>3	Média	Moda	Mediana	Desvio padrão
Concorrência de preço em produtos	27	3,7%	11,1%	85,1%	4,19	4	4	0,786
Concorrência por força de trabalho	27	29,6%	40,7%	29,6%	3,00	3	3	0,784
Concorrência para a compra de matérias-primas e outros fornecimentos	27	40,7%	40,7%	18,5%	2,78	2	3	0,751
Concorrência em termos de promoção	27	0%	33,3%	66,6%	3,85	4	4	0,718

Fonte: Própria, baseada nos questionários recebidos

Quanto a questão que tem por finalidade caracterizar o estabelecimento hoteleiro em termos de homogeneidade e de heterogeneidade, no que diz respeito aos clientes, concorrentes e mercado do sector, verifica-se que os clientes estão próximos de serem heterogéneos, pois, numa escala de 1 a 5 optaram pelo número superior a 3, com uma taxa de resposta de 70,3% e obteve um valor médio de 3,96. Verifica-se também que quanto aos concorrentes e mercado do setor, os valores médios são de 2,52 e de 2,89 respetivamente. Concluindo, o envolvente externo onde os estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos atuam não é homogéneo e nem heterogéneo. Ver o quadro 27 que se segue.

Quadro 27: Caraterização do grau da envolvente externa

Grau da envolvente externa: [1 Muito Homogéneo ...5 Muito Heterogéneo]	N	<3	3	>3	Média	Moda	Mediana	Desvio padrão
Clientes	27	7,4%	22,2%	70,3%	3,96	4	4,00	0,940
Concorrentes	27	51,9%	37,0%	11,1%	2,52	2	2,00	0,802
Mercado do setor	27	33,3%	44,4%	22,2%	2,89	3	3,00	0,751

Fonte: própria baseada nos questionários recebidos

Quanto à questão que tem por objetivo saber qual o tipo de estratégia seguido pelos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos, verifica-se que a maior parte dos inquiridos afirmaram que a principal estratégia seguida é a diferenciação dos produtos, com 48,15%. Em segundo lugar os inquiridos apontaram a liderança e diferenciação como o tipo de estratégia seguido, com 33,33%. Ver o quadro 28 que se segue.

Quadro 28: Tipo de estratégia seguido pelo estabelecimento hoteleiro inquirido

	N	Percentagem
Liderança de custos	5	18,52%
Diferenciação dos produtos	13	48,15%
Liderança e diferenciação	9	33,33%
Total	27	100%

Fonte: Própria, baseado nas respostas dos questionários recebidos

4.1.5. Perfil dos respondentes ao questionário e informações dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos

Ao analisar a quinta parte do questionário foi possível tirar algumas conclusões. Verifica-se que dos respondentes ao questionário, 44,44% ocupam a função/cargo de sócio gerente, 29,63% ocupam a função/cargo de responsável pela contabilidade de gestão cerca de 14,81% fazem parte da administração e 11,11% ocupam o cargo de contabilista do estabelecimento hoteleiro. Ver o quadro 29 que se segue.

Quadro 29: Ocupação/cargo dos respondentes ao questionário

Ocupação/cargo	N	Percentagem
Sócio gerente	12	44,44%
Responsável pela contabilidade de gestão	8	29,63%
Administração	4	14,81%
Contabilista	3	11,11%
Total	27	100%

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

Quanto às habilitações académicas, verifica-se que a grande maioria das respostas centram-se nas seguintes áreas: contabilidade, gestão hoteleira, gestão, economia, auditoria e fiscalidade. Relativamente ao volume de negócio anual do estabelecimento hoteleiro não foi possível retirar nenhuma conclusão porque muitos estabelecimentos hoteleiros optaram por não responder à pergunta. No que diz respeito ao número dos quartos dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos este varia entre 11 e os 750. Quanto ao número de empregados do estabelecimento hoteleiro este encontram-se entre os 3 e os 516 empregados.

Conclusão e considerações finais

Principais conclusões

O presente estudo tem como objetivo conhecer qual a situação dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde em relação à contabilidade de gestão, assim como, caracterizar a contabilidade de gestão. Para tal procura-se identificar quais as técnicas utilizadas, determinar quais são os motivos que estiveram na base de adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde e compreender e identificar as causas e implicações das mudanças e alterações ocorridas a nível da contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos nos últimos cinco anos.

Em estudos anteriores, referidos na revisão de literatura, verificou-se que a contabilidade de gestão é considerada um instrumento muito importante para os gestores e administradores das organizações e deste modo, tem vindo a sofrer diversas alterações ao longo dos anos de forma a responder aos desafios que lhe têm sido colocados. No que diz respeito a utilização das técnicas de contabilidade de gestão, verificou-se que as técnicas, ou instrumentos, tradicionais de contabilidade de gestão ainda são as mais utilizadas, visto que as empresas estão a adotar as técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão muito lentamente. As técnicas tradicionais mais utilizadas são: os orçamentos, a análise de desvio dos orçamentos, as técnicas de custeio dos produtos e a análise da rentabilidade dos produtos. Relativamente às modernas técnicas de contabilidade de gestão, as mais utilizadas são: custeio baseado nas atividades [ABC] e o *Benchmarking*.

No que diz respeito ao processo de mudança na contabilidade de gestão, estudos anteriores demonstraram a existência de resistências a essa mudança tem suas origens centradas essencialmente nas características pessoais dos indivíduos e no contexto organizacional. Por este fato a mudança é tão difícil que é um milagre se ocorre com sucesso. No entanto as organizações precisam mudar para se adaptar à evolução externa ou interna, mas alcançar uma mudança efetiva é incerto. Relativamente aos fatores de mudanças na envolvente hoteleira com impacto na contabilidade de gestão verificou-se que são: a globalização, o desenvolvimento tecnológico e a mudança nas estruturas organizacionais.

Após retiradas as principais conclusões obtidas ao nível da revisão da literatura, seguiu-se o estudo cujo principal objetivo é saber qual a situação dos estabelecimentos hoteleiros de três a

cinco estrelas de Cabo Verde em relação a contabilidade de gestão. Deste modo foram feitas cinco questões a investigar, as quais foram analisadas através das respostas obtidas através do questionário que foi realizado junto dos estabelecimentos hoteleiros cabo-verdianos de três a cinco estrelas.

Quanto à primeira questão: **Questão 1: Qual é a situação cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão a nível dos estabelecimentos hoteleiros?** Verificou-se que dos 27 estabelecimentos hoteleiros inquiridos 14 responderam que tem implementado um sistema de contabilidade de gestão. Dos 14 estabelecimentos hoteleiros que dispõe de contabilidade de gestão, 9 indicam que é o departamento de contabilidade de gestão o responsável pela contabilidade de gestão. Nos restantes, o departamento de contabilidade geral é o responsável pela contabilidade de gestão de 4 estabelecimentos hoteleiros e o contabilista externo é o responsável pela contabilidade de gestão de apenas 1 estabelecimentos hoteleiros. Relacionada com as funções da utilização da contabilidade de gestão no estabelecimento hoteleiro verificou-se que assume essencialmente três funções: apurar o custo dos produtos e serviços; para alimentar sistemas de informação de controlo de gestão e para elaborar a demonstração de resultados por funções. Também se verificou que é pouco utilizado para avaliação o desempenho dos colaboradores e para dar resposta a imperativos de ordem regulamenta.

Verificou-se também que a contabilidade de gestão é adequada apuramento de custos dos produtos e serviços e na fixação dos preços de vendas e é pouca adequada quando se trata de avaliação de desempenho dos trabalhadores.

Relativamente a segunda questão de investigação, **Questão 2: Quais são as técnicas de contabilidade de gestão mais utilizadas atualmente, nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?** Verificou-se que as técnicas tradicionais mais utilizadas são Ponto crítico das vendas; orçamentos; e análise de desvio de orçamento; as técnicas de custeio dos produtos e planeamento estratégico.

Quanto às técnicas contemporâneas mais utilizadas são o custeio baseado nas actividades [ABC] e o *Benchmarking*.

No que diz respeito a **Questão 3: Quais são os motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?** Deste modo, verificou-se que os motivos que estiveram na base da adoção das

técnicas de contabilidade de gestão utilizadas pelos estabelecimentos hoteleiros inquiridos são: para a tomada de decisão, para realizar o controlo de gestão, para obter melhores informações e para planear.

No que respeita à Questão 4: **Nos últimos cinco anos tem se verificado ou não mudanças nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?**

Verificou-se que a maioria dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos afirmaram que sofreram alteração nos sistemas e ou técnicas utilizadas nos últimos cinco anos e a maioria classificou as mudanças ocorridas como sendo acima do moderado. No que diz respeito as alterações específicas que ocorreram na contabilidade de gestão verifica-se que a maioria dos inquiridos respondeu que houve introdução de novas e modernas ferramentas de gestão, uso de novos sistemas informáticos de gestão e também utilização de novas técnicas de contabilidade de gestão.

Em relação à quinta questão, **Questão 5: Quais são os fatores que mais influenciaram a mudança nas técnicas de contabilidade de gestão nos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde?** Os fatores mais importantes nas mudanças ocorridas apontados pelos inquiridos são: a perceção por parte da administração do topo de que era necessário mudar. Seguidamente e com importância média escolheram alterações na dimensão da organização, disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas e aumento da competitividade relativamente a outras empresas. São consideradas como sendo sem importância nas mudanças ocorridas os seguintes fatores: alterações na estratégia relativamente aos fornecedores e alterações das exigências por parte dos clientes.

Contributo do estudo

Espera-se que este estudo seja considerado importante pela comunidade científica, e útil para todas as pessoas que se interessem pela contabilidade de gestão e a sua utilização como instrumento para tomada de decisão, principalmente no que respeita a decisões relativas à indústria hoteleira

Espera-se, com a presente dissertação, colmatar algumas lacunas existentes ao nível da investigação em contabilidade de gestão nas organizações de Cabo Verde, e deste modo, alargar o conhecimento acerca da situação da contabilidade de gestão em Cabo Verde, bem

como conhecer as mudanças ocorridas nos estabelecimentos hoteleiros nos últimos 5 anos e identificar os fatores que originaram essas mudanças.

Verificou-se que assim como acontece em outros países como exemplos os estudos realizados em Portugal por Gomes (2007), Vicente (2007), Nunes (2009), Santos (2010a), Santos (2010b), no Reino Unido por Scapens *et al.* (2002), na Grécia por Pavlatos e Paggios (2008), na Nigéria por Adelegan (1998) e na África do Sul por Waweru, N. M. & Uliana, E., (2005), as tradicionais técnicas de contabilidade de gestão estão a ser mais utilizadas do que as modernas técnicas de contabilidade de gestão. No entanto, os estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde assim como os dos outros países estão a utilizar as técnicas contemporâneas em simultâneo com as técnicas tradicionais.

Limitações do estudo

O presente estudo apresenta as seguintes limitações, nomeadamente:

- a) A distribuição dos estabelecimentos hoteleiros pelas várias ilhas do arquipélago de Cabo Verde, dificultou a recolha das informações necessárias para o estudo;
- b) Verificou-se que nem todos os respondentes ao questionário estavam preparados para responder certas perguntas, pois, deparou-se um elevado número de perguntas sem respostas e deste modo, põe-se em causa a exatidão na análise dos mesmos;
- c) Averiguou-se também que o questionário muitas vezes foi respondido pelo gerente ou pelo diretor financeiro do estabelecimento hoteleiro, pelo que seria preferível que o mesmo fosse respondido pelo responsável pela contabilidade de gestão, nos estabelecimentos que afirmaram dispor de contabilidade de gestão; pois, ao analisar o questionário verificou-se que alguns respondentes ao mesmo nem sempre conheciam os conceitos mencionados.
- d) A impossibilidade de poder auxiliar os respondentes ao questionário no esclarecimento das perguntas;
- e) O facto da distribuição do questionário aos inquiridos ser feita via *e-mail* fez com que a taxa de resposta não seja tão elevada como o esperado;
- f) Pelo facto de nem todos os inquiridos terem disponibilizado informações referentes ao volume de negócio não foi possível retirar conclusão da relação entre as respostas dadas pelos inquiridos e o volume de negócio do estabelecimento hoteleiro;

g) Verificou-se que nem todos os responsáveis pelos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde mostraram interesses e disponibilidade em colaborar no preenchimento do questionário e por esse motivo 65,82% dos estabelecimentos hoteleiros inquiridos não responderam ao mesmo.

Recomendações e sugestões para investigações futuras

O presente estudo é um dos poucos realizados sobre a contabilidade de gestão nas empresas cabo-verdianas, em particular, os estabelecimentos hoteleiros.

Como se verificou ao longo da revisão da literatura a Contabilidade de Gestão evoluiu e continua a evoluir ao longo dos anos para poder acompanhar as constantes alterações originadas com as novas estruturas das organizações, aparecimento de novas tecnologias e a globalização. Isto é, deve ser realizado um estudo contínuo relacionado com a Contabilidade de Gestão sobre diversos aspetos, pois, e as empresas estão constantemente a enfrentar situações que requer alterações e deste modo, os investigadores da área devem estar sempre a investigar o tema para poder acompanhar a sua evolução.

Com o presente estudo permitiu identificar algumas recomendações e sugestões para investigações futuras em Cabo Verde sobre o tema, nomeadamente:

- ✓ Estudar com profundidade, sobre qual ou quais das técnicas de contabilidade de gestão que melhor se adapte às empresas ligadas aos diferentes setores de atividade existentes em Cabo Verde;
- ✓ Realizar estudos parecidos nos estabelecimentos hoteleiros localizados em outros países, especialmente nos da África, com o objetivo de confirmarem ou contrariarem os resultados obtidos e as conclusões do presente estudo;
- ✓ Elaborar estudo parecido em outros sectores de atividades, com a finalidade de identificar semelhanças e diferenças entre sectores;
- ✓ Comparar ao longo do tempo a relação entre o papel das faculdades, dos programas de contabilidade e as funções e tarefas desenvolvidas pelos responsáveis pela contabilidade de gestão dos estabelecimentos hoteleiros de Cabo Verde;

- ✓ Elaborar estudo de casos em organizações sujeitas a grandes mudanças e analisar qual é a evolução do papel da contabilidade de gestão, bem como dos responsáveis pela contabilidade de gestão;
- ✓ Elaborar estudos com a finalidade de implementar em uma organização específica, sistemas de contabilidade de gestão contemporâneas como por exemplo o ABC e verificar ao longo do tempo o seu benefício para a empresa.
- ✓ Realizar estudo de casos, com o objetivo de estudar e analisar com profundidade, como é que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, são utilizadas na tomada de decisão nas empresas sediadas em Cabo Verde.

Bibliografia

- Abdel-Kader, M.; & Luther, R. (2000). IFAC's conception of the evolution of management accounting. In: M.J. Epstein; J.Y. Lee (eds.), *Advances in management accounting*. Greenwich, Elsevier, vol. 15.
- Adelegan, J. O., (1998). Management accounting practices in Nigerian companies, *IFAC*, <http://www.ifac.org/Library/Article.tmpl?NID=99721684027547>.
- Adler, Ralph., Everett, André., & Waldron, Marilyn, (2000). "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits and barriers to implementation", *Accounting Forum*, 24(2), pp. 131-150.
- Alves, Maria do Céu, (2002). Decisores e informação contabilística – Sua influência nas decisões empresariais, Tese de Doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.
- Anthony, R. N., (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Armenakis, A. A. Harris, S. G. & Mossholder, K.W. (1993). Creating readiness for organizational change. *Human Relations*, 46, 681-703.
- Atkinson, Anthony, Banker, Rajiv, Kaplan, Robert & Young, S. (2001). *Management Accounting*, New Jersey, Prentice Hall.
- Atkinson, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan, Robert S. & Young, S. Mark, (2000). Contabilidade gerencial, Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica de Rubens Fama. Sao Paulo: Atlas.
- Banco Comercial do Atlântico [BCA], (2008). O sector do turismo em Cabo Verde - competitividade e perspectivas. Cabo Verde: Banco Comercial do Atlântico.
- Banco Espírito Santo de Cabo Verde [BESCV]. (2011). Relatórios de Contas. Cabo Verde. Banco Espírito Santo de Cabo Verde
- Boletim Oficial da República de Cabo Verde, nº 10, I série, de 14 de Março de 1994.
- Burns, J. & H. Yazdifar (2001). Trick or Treats, *Financial Management*, March, 33-5.
- Burns, J. & J. Vaivio (2001). Management Accounting Change, *Management Accounting Research* 12, 389-402.
- Chua, Wai & Petty, Richard, (1999). "Mimicry, director interlocks and the interorganizational diffusion of a quality strategy: a note", *Journal of Management Accounting Research*, 11, pp. 93-104.

- Clarke, Peter, Hill, Nancy & Stevens, Kevin, (1999). “Activity-based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for, change”, *Critical Perspectives on Accounting*, 10(4), pp. 443-468.
- Clarke, Peter & Mullins, Tracy, (2001). “Activity-based costing in the non-manufacturing sector in Ireland: a preliminary”, *Irish Journal of Management*, 22(2), pp. 1-18.
- Coch, L., & French, J.R.P., Jr. (1948). Overcoming resistance to change. *Human Relations*, 1(4), 512-532.
- Coghlan, David, (1993). A person-centred approach to dealing with resistance to change. *Leadership & Organization Development Journal*, vol. 14, 4; ABI/INFORM Global, pg. 10 - 14.
- Conner, D. R. (1998). Managing at the speed of change. How resilient managers succeed and prosper where others fail. Chichester: Wiley.
- Cox, Eli, (1980). “The optimal number of response alternatives for a scale: a review”, *Journal of Marketing Research*, 17(4), pp. 407-422.
- Cruz, Inês, (2007). “How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems?” *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 19(7), pp. 574-588.
- Downie, Nina, (1997). “The use of accounting information in hotel marketing decisions”, *International Journal of Hospitality Management*, 16(3), pp. 305-312.
- Drury, Colin & Tayles, Mike, (2005). “Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations”, *The British Accounting Review*, 37(1), pp. 47-84.
- Drury, C., S. Braund, P. Osbourne & M. Tayles (1993). *A survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, ACCA, London.
- Duarte, P., (2002). ABC – Estado actual de aplicação em Portugal, Dissertação do III mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Aveiro.
- Elmore, Robert, (1990), “The linkage between organizational size and the management accounting system”, *Akron Business and Economic Review*, 21(3), pp. 69-80.
- Ezzamel, M., S. Lilley & H. Willmott (1995). *Changes in Managers and Managing Change*, CIMA, London.
- Fink, Arlene, (1995). *How to ask survey questions*, Thousand Oaks, SAGE Publications.

- Giguère, Pierre, (2006). “Improving the cost accounting advantage”, *CMA Management*, 80(2), pp. 15-17.
- Gillham, Bill, (2002). *Developing a questionnaire*, London, Continuum.
- Gomes, Conceição, (2007). A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades, Tese de doutoramento, Universidade do Minho.
- Granlund, M. & Lukka, K., (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9(2), pp.185-211.
- Hernandez, José & Caldas Miguel P. (2001). Resistência à Mudança: uma Revisão crítica, *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, vol. 41, nº 2 pp. 31-45.
- Horngren, Charles, Foster, George & Datar, Srikant, (2000). *Cost Accounting, a managerial emphasis*, New Jersey, Prentice Hall.
- IFAC - International Federation of Accountants, (1998). International Management Accounting Practice Statement nº 1 - Management Accounting Concepts, March (<http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMP1.html>).
- Innes, J. e F. Mitchell (1995). A survey of Activity-Based Costing in the UK’s Largest Companies, *Management Accounting Research*, 6(2), 137-53.
- Innes, J., F. Mitchell & D. Sinclair (2000). Activity-Based Costing in the Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results, *Management Accounting Research* 11(3), 349-62.
- Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde [INE - CV]. (2011). IV Recenseamento Geral População e Habitação – RGPH 2010, Resultados definitivos de Censo 2010. Gabinete de Censo.
- Instituto Nacional de Estatística de Cabo Verde [INE - CV]. (2012). Estatísticas do Turismo - Movimentação de Hospedes em 2011. Cabo Verde: Direcção de Contas Nacionais, Estatísticas Económicas e dos Serviços, Divisão de Estatísticas do Turismo.
- Ittner, C.D. & Larcker, D.F, (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349 - 410.
- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.

- Jones, Tracy, (2008). “Improving hotel budgetary practice – a positive theory model”, *International Journal of Hospitality Management*, 27, pp. 529-540.
- Kanter, Rosabeth Moss, Barry A. Stein, & Todd D. Jick. (1992). *The Challenge Of Organizational Change*. New York, The Free Press.
- Kotter, J. P. (Mar. 1995). *Leading change: why transformation efforts fail*. Harvard Business Review, Boston, v. 73, n. 2, p. 59-67, Mar.1995.
- Kotter, John. P. & Schlesinger, L. A., (1979). Choosing strategies for change. Harvard Business Review, Boston, v. 57, n. 2, p. 106-113, Mar. /Apr..
- Lawrence, P.R. (1954). How to deal with resistance to change, *Harvard Business Review* 32(3), 49-57.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in group dynamics: Concept, method and reality in social science; social equilibria and social change. *Human Relations*, 1, 5-41.
- Lewin, K., (1951). *Field theory in social science*. New York: Harper and Row.
- Luft, Joan & Shields, Michael, (2003). “Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research”, *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), pp. 169-249.
- Malmi, Teemu, (1999). “Activity-based costing diffusion across organization: an exploratory empirical analysis of finnish firms”, *Accounting Organization and Society*, 24(8), pp. 649-672.
- Mia, Lokman & Patiar, Anoop, (2001). “The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study”, *Hospitality Management*, 20, pp. 111-128.
- Monteiro, Carlos A.F. (2009). *A contabilidade de gestão como suporte da estratégia das empresas cabo-verdianas*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Mullins, L.J (1999). *Management and organisational behaviour* (5th ed.). Londres: Financial Times/Prentice Hall.
- Nunes, Catarina, (2009). “O Controlo de Gestão na Hotelaria Portuguesa”, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- O’Connor, C. A. (1993). Resistance: The repercussions of change. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 14, 6, ABI/INFORM Global p. 30.
- O’Connor, Neale, Chow, Chee & Wu, Anne, (2004). “The adoption of Western management accounting/controls in China’s state-owned enterprises during economic transition”, *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), pp. 349-375.

- Oliveira, Elyrouse, Silva, Carina, Campelo, Karina & Silva, Alexandre, (2008). “Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca-PE”, 18º Congresso brasileiro de contabilidade, Agosto, <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/531.pdf>.
- Parasunaman, A. (1991). *Marketing Research*, Addison Wesley Publishing Company, 2.ª edição.
- Pavlatos, Odysseas & Paggios, Ioannis, (2009). “A survey of factors influencing the cost system design in hotels”, *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 263-271.
- Pavlatos, Odysseas & Paggios, Ioannis, (2008). “Traditional and recent-developed management accounting techniques in the hopitality industry: evidence from Greece”, <http://papre.ssrn.com>.
- Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013 http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762
- Piderit, S. K. (2000). Rethinking resistance and recognizing ambivalence: A multidimensional view of attitudes toward an organizational change. *Academy of Management Review*, 25(4), 783 – 794.
- Plano Estratégico para o Desenvolvimento do Turismo em Cabo Verde 2010/2013.
- Ribeiro, Pedro (2008). Estudo do impacto de sistemas *enterprise resource planning* nas empresas e na contabilidade de gestão: Evidência a partir de um estudo de caso. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.
- Robalo, Rui (2009). Mudança nos Sistemas de Contabilidade de Gestão, em Major, Maria, e Vieira, Rui, (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa.
- Ryan, B., Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2.ª Ed., Thomson, Londres, Reino Unido.
- Salant, Priscilla & Dillman, Don, (1994). *How to conduct your own survey*, New York, John Wiley & Sons.
- Santos L.L., Gomes C. & Arroiteia N., (2010a). “Determinantes da contabilidade de gestão nas unidades hoteleira de Portugal”, ESTM.
- Santos L.L., Gomes C., Arroiteia N., Silva P. & Coelho J., (2010b). “Práticas de contabilidade de gestão nas unidades hoteleiras do Oeste”, XV Workshop em Contabilidade e Controlo de gestão “Memorial Raymond Konopka”, Évora.

- Scapens, R., S. Turley, J. Burns, N. Joseph, L. Lewis & A. Southworth (1996). *External Reporting and Management Decisions: A Study of their Interrelationship in UK Companies*, CIMA, London.
- Scapens, R., M. Ezzamel, J. Burns & G. Baldvinsdottir (2002). *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, CIMA, London.
- Shields, Michael, (1998). “Management accounting practices in Europe: a perspective from States, *Management Accounting Research*, 9(4), pp. 501-513.
- Soutes, D.O. (2006). Uma investigação do uso de artefactos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. São Paulo, SP. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 116 p.
- Soutes, D.O. & Zen, M.J.C.M. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.
- Stanley, D. J., Meyer, J. P., & Topolnytsky, L. (2005). Employee cynicism and resistance to organizational change. *Journal of Business and Psychology*, 19(4), 429 - 459.
- Tayles, Mike & Walley, Paul, (1997). “Integrating manufacturing and management accounting strategy: case study insights”, *International Journal Production Economics*, 53(1), pp. 43-55.
- Taylor, R. E. (1988). Reducing Resistance to New Marketing Strategies. *Business Forum*, vol. 13, n. 2.
- Torrecilla, Angel, Fernandez, Antonio, Quiros, Joaquin & Mosquero, Mercedes, (1996). “Management accounting in Spain: trends in thought and practice”, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 180 - 198.
- Watson, G. (1969). Resistance to change. In: BENNIS, W. G. et al. (Eds.). *The planning of change*, New York: Holt, Rinehart and Winston.
- Waweru, N. M. & Uliana, E., (2005). Predictors of management accounting change in South Africa: Evidence from five retail companies, *Sajar*, Vol. 19, nº1, pp. 37-71.
- Williams, J. & Seaman, A., (2001). “Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects”, *Accounting, Organizations and Society*, 26(4-5), pp. 443-460.
- Vicente, C. (2007). Estudo da mudança nas práticas de controlo de gestão em Portugal. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE.

- Zander, A.F. (1950). Resistance to change – Its analysis and prevention, *Advanced Management* 4(5), 9-11.
- Yin, Robert, (2003). Case study research – design and methods, London, SAGE.

Webgrafia

- <http://www.publituris.pt/2009/12/23/o-turismo-e-o-mundo-em-mudanca/>
 - <http://www.wetrust.cv/cvi/leisCI/NotasSobreTurismo.pdf>
 - <http://www.opcaoturismo.com/reportagens.php?id=108>
 - https://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=810
 - http://portoncv.gov.cv/dhub/porton.por_global.open_file?p_doc_id=762
 - <http://www.turismo.cv/>
 - <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/335.pdf>
 - http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/cap_humano/1.pdf
 - http://scholar.google.com/scholar?as_q=Management+accounting+change
 - http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=289124&
 - [http://www.ine.cv/actualise/destaques/files/Estat%c3%adsticas%20do%20Turismo%20-%20Ano%202011%20\(2\).pdf](http://www.ine.cv/actualise/destaques/files/Estat%c3%adsticas%20do%20Turismo%20-%20Ano%202011%20(2).pdf)
 - <http://scholar.google.com/scholar?hl=pt>
- http://scholar.google.com/scholar?hl=pt&lr=&q=related:ibXOjg8Ei9cJ:scholar.google.com/&um=1&ie=UTF-8&ei=8FFzT5zcDoO_0QXgi5QB&sa=X&oi=science_links&ct=sl-related&resnum=7&ved=0CF8QzwIwBg
- <http://www.bca.cv/Conteudos/Artigos/detalhe.aspx?idc=22&idl=1&idi=2344>
 - http://www.bescv.cv/sfecv/images/RelatorioContas/RC10_CABOVERDE_FINAL.pdf
 - http://www.portugalcaboverde.com/item2_detail.php?lang=1&id_channel=33&id_page=95&id=100
 - <http://portaldoconhecimento.gov.cv/handle/10961/229>
 - www.ine.cv

APÊNDICES

Apêndice I

Ex.mo (a) Sr. (a)

Chamo-me Edna Teixeira, sou licenciada em Gestão Turística e Hotelaria pela Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar, no Instituto Politécnico de Leiria – Portugal. Neste momento, estou a trabalhar na dissertação para a obtenção do grau de mestre na Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia em Lisboa, sobre a orientação do Sra. Professora Doutora Ana Isabel Lopes.

É um projeto de investigação que vem colmatar algumas lacunas existentes na área de investigação da contabilidade de gestão em Cabo Verde. Pretende-se apurar qual a situação cabo-verdiana em termos da contabilidade gestão, analisar o impacto das novas técnicas de contabilidade de gestão e identificar as mudanças ocorridas nos últimos cinco anos nos estabelecimentos hoteleiros em Cabo Verde. Para atingir os objetivos propostos para este projeto, necessita-se de algumas informações, e a vossa ajuda é indispensável e de extrema importância.

Para este estudo necessita-se de informações relativas a contabilidade de gestão dos seus estabelecimentos. Gostaria de solicitar que me disponibilizasse, caso fosse possível, o contato (telefone ou email) do responsável pela contabilidade de gestão do seu estabelecimento hoteleiro, caso exista, de modo a permitir o envio do questionário a pessoa certa.

Agradeço desde já a vossa atenção e disponibilidade. O vosso contributo é fundamental para a viabilização do estudo em curso. Conto com a Vossa colaboração.

Caso seja do Vosso interesse, será um prazer vos enviar o relatório com as principais conclusões retiradas deste estudo.

Os meus contactos são: Telefone: (00238) 2654525, Telemóvel: (00238) 9184204

E-mail: ednateixeira12@hotmail.com; varelaedna@gmail.com

Melhores Cumprimentos

Cidade de Assomada, 07 de Março de 2012

Edna Teixeira

Apêndice II

Inquérito por questionário

**Questionário realizado no âmbito da investigação de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade, na
Faculdade de Economia e Gestão – ULHT, Campo Grande, Lisboa**

Instruções:

1. Não existem respostas corretas ou incorretas nos itens incluídos neste questionário. Muito embora alguns itens possam parecer similares, eles expressam diferenças que são importantes para este estudo. Responda por favor, a todos os itens de forma tão precisa quanto possível.
2. Para que o questionário seja validado, é essencial que todas as questões sejam respondidas e que sejam de forma integral [exceto nos casos em que são fornecidas indicações contrárias].
3. Existem diversos tipos de questões neste questionário conforme se segue:
 - a) Questões em que é apresentada uma tabela onde deverão fazer uma cruz nos quadrados despetivos.

Exemplo: Como?

	A	B	C
1		X	
2			

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda p.f., do seguinte modo:

	A	B	C
1		X	
2			X

- b) Questões nas quais duas ou mais opções são apresentadas. Nestes casos responda p.f., efetuando uma cruz no quadrado da alternativa (ou alternativas) que corresponde à sua escolha.

Exemplo: Qual (ou quais)?

1.	X
2.	
3.	

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda, **p.f.**, assim:

1.	<input checked="" type="radio"/>
2.	<input type="radio"/>
3.	<input checked="" type="radio"/>

c) Questões nas quais é pedida especificamente certa informação. Nestes casos, responda, p.f., escrevendo a sua resposta no espaço destinado para o efeito. Exemplo:

Há quanto tempo? _____

d) Questões nas quais uma escala é apresentada. Nestes casos, responda, p.f., efetuando um círculo à volta da alternativa que corresponde à sua escolha.

Exemplo:

0 %				100%
<input checked="" type="radio"/> 1	2	3	4	5

Se por acaso pretender corrigir a sua resposta, proceda p.f., como no exemplo que se segue:

0 %				100%
<input checked="" type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/> 2	3	4	5

4. Quaisquer comentários que possa fazer acerca de certo (s) aspeto (s) deste estudo serão muito apreciados. Pode escrevê-los no final do questionário, no espaço concedido para esse efeito, ou incluí-los numa folha separada.

5. Por favor responda às seguintes questões tendo em conta a sua experiência na atual organização e não a perceção que tem em geral das técnicas de contabilidade de gestão e das mudanças.

Comece por favor a preencher o questionário

Muito obrigada

I PARTE

1. Caracterização do estabelecimento hoteleiro

1.1. Qual é a classificação deste estabelecimento hoteleiros, em termos regulamentares, segundo grupo e categoria?

		Três Estrelas	Quatro Estrelas	Cinco Estrelas
1	Hotéis			
2	Pensões			
3	Pousadas			
4	Hotéis-apartamentos			
5	Aldeamentos turísticos			

1.2. Como caracteriza o capital do seu estabelecimento hoteleiro?

		0%-20%	20%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100%
1	Público					
2	Privado					

Se a empresa possui capital privado responda à questão seguinte, senão passe p.f. para a questão 1.4

1.3. Como caracteriza o capital privado deste estabelecimento hoteleiro?

		0%-20%	20%-40%	40%-60%	60%-80%	80%-100%
1	Estrangeiro					
2	Nacional					

Se o estabelecimento hoteleiro possui capital estrangeiro responda à questão seguinte, se não passe p.f. para a questão 1.5

1.4. Qual é a origem do capital estrangeiro?

1	Itália	
2	Portugal	
3	Espanha	
4	França	
5	Japão	
6	Estados Unidos da América	
7	Inglaterra	
8	Outra _____	

1.5. Nos últimos cinco anos houve alguma mudança na estrutura do capital do estabelecimento hoteleiro?

1	Sim. Especifique _____	
2	Não	

1.6. Em qual das categorias seguintes se insere o estabelecimento hoteleiro?

1	Subsidiária de um estabelecimento hoteleiro ou grupo nacional		Responda p.f. à questão 1.7 e 1.8
2	Subsidiária de um estabelecimento hoteleiro ou grupo estrangeiro		Responda p.f. à questão 1.7 e 1.8
3	Nenhuma das anteriores		Segue p.f. para a questão 1.9

1.7. Indique p.f. quantas subsidiárias/estabelecimentos têm o grupo a que pertence o estabelecimento hoteleiro: _____

1.8. Classifique a influência que as iniciativas e políticas da empresa-mãe têm no processo de adoção, implementação e uso de técnicas de contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro?

		Pouca ou nenhuma influência			Muita influência	
1	Durante os últimos cinco anos	1	2	3	4	5
2	Durante os próximos cinco anos	1	2	3	4	5

1.9. Qual é a percentagem das vendas do estabelecimento hoteleiro destinada ao mercado externo?

1	0% - 20%	
2	21% - 40%	
3	41% - 60%	
4	61% - 80%	
5	81% - 100%	

1.10. Qual é a percentagem das compras do estabelecimento hoteleiro proveniente do mercado externo?

1	0% - 20%	
2	21% - 40%	
3	41% - 60%	
4	61% - 80%	
5	81% - 100%	

1.11. Por favor indique aproximadamente de quantos países são oriundos os turistas deste estabelecimento hoteleiro?

1	1- 5	
2	>5 - 10	
3	>10	

II PARTE

2. Caracterização da contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro

2.1. Existe um sistema de contabilidade de gestão [interna, analítica] neste estabelecimento hoteleiro?

1	Sim		Passe p.f. a questão 2.3
2	Não		Responda p.f. a questão 2.2

2.2. Como é elaborado a Demonstração de Resultados por Funções neste estabelecimento hoteleiro?

1	Através da Contabilidade Geral	
2	Por Estimativas	
3	Não elabora a Demonstração de resultados por funções [passe p.f. para a questão 4.1.]	

2.3. Quem é o responsável pela contabilidade de gestão deste estabelecimento hoteleiro?

1	Departamento de contabilidade de gestão	
2	Departamento de contabilidade geral	
3	Contabilista Externo	
4	Consultor	
5	Outro. Indique p.f. _____	

2.4. Há quanto tempo é que a responsabilidade pelas atividades de contabilidade de gestão lhe foi atribuída? _____

2.5. A contabilidade de gestão é utilizada pelo seu estabelecimento hoteleiro para as funções seguintes: [se for o caso pode indicar várias alternativas]

1	Elaborar a demonstração de resultados por funções	
2	Apurar o custo dos produtos	
3	Alimentar sistemas de informação de controlo de gestão	
4	Fixar os preços de venda	
5	Avaliar o desempenho dos colaboradores	
6	Elaborar orçamentos	
7	Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	
8	Outra. Especifique _____	

2.6. Na sua opinião a c. de gestão fornece informação inadequada/adequada para as funções seguintes:

		Inadequada			Adequada	
1	Apurar custos	1	2	3	4	5
2	Fixação dos preços de venda	1	2	3	4	5
3	Avaliação de desempenho dos trabalhadores	1	2	3	4	5
4	Gestão orçamental	1	2	3	4	5
5	Análise de rentabilidade dos clientes	1	2	3	4	5

2.7. Quais das técnicas indicadas a seguir são as utilizadas por este estabelecimento hoteleiro: [se for o caso pode indicar várias alternativas]

1	Ponto crítico das vendas	
2	Planeamento estratégico	

3	Orçamentos	
4	Análise de desvio de orçamentos	
5	Técnicas de custeio dos produtos	
6	Painel de indicadores [i.e., <i>tableau de bord</i>]	
7	Análise da rentabilidade dos produtos	
8	Rentabilidade do activo [i.e. <i>return on investment</i> ; ROI]	
9	Quadro do comando integral [<i>balanced scorecard</i>]	
10	Orçamento baseado nas actividades [ABC]	
11	<i>Economic value added</i> [EVA]	
12	<i>Benchmarking</i>	

2.8. Qual das situações seguintes melhor caracteriza este estabelecimento hoteleiro em termos de sistemas de informação de contabilidade de gestão?

1	O sistema é inadequado para relatórios financeiros	
2	É possível a elaboração de relatórios financeiros mas os custos dos produtos são distorcidos	
3	A acumulação de custos é feita por centro de responsabilidade mas não por atividade nem processos nem clientes	
4	O sistema financeiro funciona bem e já utilizam <i>activity-based costing</i> [ABC] para retirar informações dos documentos financeiros e imputá-los aos produtos e serviços, clientes e processos	
5	Há integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros	
6	O CBA [i.e., <i>activity-based costing</i> ; ABC] e os sistemas operacionais de “feedback” estão integrados e juntos fornecem informação para preparar os documentos financeiros	

2.9. Em que medida este estabelecimento hoteleiro utiliza as seguintes técnicas de contabilidade de gestão?

		Pouca ou nenhuma			Muito elevada	
		1	2	3	4	5
1.	Ponto crítico das vendas					
2	Planeamento estratégico					
3	Orçamentos					
4	Análise de desvio de orçamentos					
5	Técnicas de custeio dos produtos					
6	Painel de indicadores [i.e., <i>tableau de bord</i>]					
7	Análise da rentabilidade dos produtos					
8	Rentabilidade do ativo [i.e. <i>return on investment</i> ; ROI]					
9	Quadro do comando integral [<i>balanced scorecard</i>]					
10	Orçamento baseado nas atividades [ABC]					
11	<i>Economic value added</i> (EVA)					
12	<i>Benchmarking</i>					

2.10. Quais dos seguintes motivos estiveram na base da adoção das técnicas de contabilidade de gestão indicadas no ponto 2.7?

Para a tomada de decisão	
Para realizar o controlo de gestão	
Para a avaliação de desempenho	
Para obter melhores informações	
Para planear	
Influência da empresa mãe	
Outro	

III PARTE

3. Mudança na contabilidade de gestão no seu estabelecimento hoteleiro

3.1. O estabelecimento hoteleiro sofreu alterações/mudança ao nível das técnicas de contabilidade de gestão utilizada nos últimos cinco anos?

1.	Sim		Responda p.f. a todas as restantes questões
2.	Não		Passe p.f. para a questão 4.1 do questionário

3.2. Como descreveria o grau de mudança nas técnicas de contabilidade de gestão neste estabelecimento hoteleiro nos últimos 5 anos?

Moderado ☐ 2. Substancial ☐ 3. Muito substancial ☐

3.3. Descreva p.f. brevemente as alterações específicas nas técnicas de contabilidade de gestão que ocorreram neste estabelecimento hoteleiro durante os últimos cinco anos e se, possível indique o momento em que ocorreram essas alterações:

3.4. Indique p.f. a importância dos seguintes fatores nas mudanças ocorridas na Contabilidade de Gestão durante os últimos cinco anos, relativamente ao seu estabelecimento hoteleiro.

Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 1 = Sem importância, 3 = Importância média, 5 = Muito importante

	Fatores de mudanças					
1	Exigências de divulgação por parte da contabilidade financeira	1	2	3	4	5
2	Existência de um novo <i>software</i> de contabilidade	1	2	3	4	5
3	Existência de novas técnicas de contabilidade de gestão [ex: ABC, custeio marginal]	1	2	3	4	5
4	Perceção por parte da administração/gestores de topo de que era necessário mudar	1	2	3	4	5
5	Necessidade de alterações na informação de gestão	1	2	3	4	5
6	Alterações nas condições de mercado	1	2	3	4	5
7	Alterações na estrutura da organização	1	2	3	4	5
8	Alterações nas políticas e estratégias de gestão	1	2	3	4	5
9	Alterações na dimensão da organização	1	2	3	4	5
10	Globalização a nível mundial dos mercados	1	2	3	4	5
11	Aumento da competitividade relativamente a outras empresas	1	2	3	4	5
12	Disponibilidade de empregados com as competências apropriadas para as mudanças propostas	1	2	3	4	5
13	Disponibilidade dos recursos para investir em novas tecnologias de informação	1	2	3	4	5
14	Observação de alterações em outras organizações [ex. observações diretas, revistas profissionais]	1	2	3	4	5
15	Alterações contabilísticas impostas por empresas do grupo	1	2	3	4	5
16	Alterações contabilísticas que foram impostas por uma influente e poderosa entidade local	1	2	3	4	5
17	Alterações na estratégia global do negócio	1	2	3	4	5
18	Necessidade de melhorar a eficiência/produktividade	1	2	3	4	5

19	Necessidade de redução da força de trabalho	1	2	3	4	5
20	Influência dos consultores externos	1	2	3	4	5
21	Alterações na estratégia relativamente aos fornecedores [ex. alteração do preço]	1	2	3	4	5
22	Alterações das exigências por parte dos clientes	1	2	3	4	5
23	Leis e outras normas	1	2	3	4	5
24	Outra [Por favor especifique]	1	2	3	4	5

3.5. Descreva p.f. brevemente os fatores específicos que tenham influenciado fortemente as alterações ocorridas nas técnicas de contabilidade de gestão neste estabelecimento hoteleiro durante os últimos cinco anos?

3.6. Descreva p.f. os problemas, deceções e falhas associados à mudanças nas técnicas de contabilidade de gestão do estabelecimento hoteleiro durante os últimos três anos. Indique igualmente porque é que essas alterações se traduziram em falhas e/ou deceções.

3.7. Descreva p.f. brevemente o seu papel nas alterações ocorridas no Controlo de Gestão na sua organização.

3.8. Relativamente ao seu estabelecimento hoteleiro, p.f. indique a importância de cada um dos seguintes fatores na inibição de mudança na Contabilidade de Gestão nos últimos cinco anos.

Qualifique as suas respostas da seguinte forma: 1 = Sem importância, 3 = Importância média, 5 = Muito importante

	Fatores que inibem a mudança					
1	Custos elevados dos novos <i>softwares</i> de contabilidade	1	2	3	4	5
2	Incompatibilidades com outros sistemas e práticas de informação de gestão	1	2	3	4	5
3	Satisfação geral com os sistemas de contabilidade de gestão existentes	1	2	3	4	5
4	Conservadorismo da gestão de topo	1	2	3	4	5
5	Relutância em alterar as práticas e sistemas de contabilidade de gestão existentes	1	2	3	4	5
6	Ativos especificamente ligados aos sistemas de contabilidade de gestão em vigor [ex. computadores]	1	2	3	4	5
7	Incapacidade dos indivíduos para usar novas práticas e/ou sistemas de contabilidade de gestão	1	2	3	4	5
8	Preocupação com as novas tecnologias	1	2	3	4	5
9	Preocupação relativamente à mudança em geral	1	2	3	4	5
10	Preocupação com o potencial impacto ao nível do emprego	1	2	3	4	5
11	Sistemas de avaliação de desempenho ligados às existentes de sistemas de contabilidade de gestão	1	2	3	4	5
12	Compromissos com fornecedores de <i>software</i>	1	2	3	4	5
13	Estabilidade e previsibilidade que as existentes de sistemas de contabilidade de gestão providenciam	1	2	3	4	5
14	A ação e poder de gestores influentes	1	2	3	4	5
15	Preocupação com a queda da moral do <i>staff</i> resultante da mudança	1	2	3	4	5
16	A contabilidade de gestão não encarado como sendo importante comparativamente com outros sistemas existentes na organização	1	2	3	4	5
17	Outros [Por favor especifique]	1	2	3	4	5

IV PARTE

4. Caraterização do mercado e do estabelecimento hoteleiro

4.1. Como caracteriza as seguintes forças no setor de atividade deste estabelecimento hoteleiro?

		Pouco ou nenhuma			Muito Elevada	
1	Competição no sector	1	2	3	4	5
2	Ameaça de entradas no sector	1	2	3	4	5
3	Ameaça de produtos substitutos	1	2	3	4	5
4	Fornecedores	1	2	3	4	5
5	Clientes	1	2	3	4	5
6	Estado	1	2	3	4	5

4.2. Qual é a intensidade da concorrência, em cada uma das seguintes facetas no setor hoteleiro?

		Pouco ou nenhuma			Muito Elevada	
1	Concorrência de preço em produtos/mercado	1	2	3	4	5
2	Concorrência por força de trabalho	1	2	3	4	5
3	Concorrência para a compra de matérias-primas e outros fornecimentos	1	2	3	4	5
4	Concorrência em termos de promoção	1	2	3	4	5

4.3. Como caracteriza o grau da envolvente externa que o estabelecimento hoteleiro enfrenta em termos de homogeneidade

		Muito Homogéneo			Muito Heterogéneo	
1	Clientes	1	2	3	4	5
2	Concorrentes	1	2	3	4	5
3	Mercado do sector	1	2	3	4	5

4.4. Qual é o tipo de estratégia seguido pelo estabelecimento hoteleiros?

1	Liderança de custos	
2	Diferenciação dos produtos	
3	Liderança e diferenciação	
4	Outra. Indique p.f. _____	

V PARTE

5. Informações gerais

5.1. Dados do estabelecimento hoteleiro

Nome da empresa: _____

Volume de vendas anual: _____ \$

Nº de quartos do estabelecimento: _____

Nº de empregados: _____

Localização: _____

5.2. Há quanto tempo trabalha neste estabelecimento hoteleiro? _____

5.3. Qual é a sua posição atual neste estabelecimento hoteleiro? _____

5.4. Há quanto tempo ocupa a posição atual neste estabelecimento hoteleiro? _____

5.5. Quais são as suas habilitações académicas?

1	Ensino primário	
2	Ensino secundário	
3	Bacharelato em _____	
4	Licenciatura em _____	
5	Mestrado em _____	
6	Doutorado em _____	
7	Outra _____	

VI PARTE

6.1. Finalmente, se existirem questões que não foram abordadas e que considera relevantes para o entendimento e estudo das técnicas de contabilidade de gestão, por favor utilize o espaço seguinte para expressar o seu ponto de vista e fazer o seu comentário.

6.2. Gostaria de receber uma cópia do relatório com os principais resultados deste estudo?

1	Sim, gostaria de receber uma cópia do relatório com os principais resultados do estudo	
2	Não, não gostaria de receber uma cópia do relatório com os principais resultados do estudo	

Confirme, por favor, que respondeu a todas as questões e que o fez de forma integral.

Obrigada.

Apêndice II

Lista dos estabelecimentos hoteleiros de 3 a 5 estrelas de Cabo Verde que responderam ao questionário				
Estabelecimentos hoteleiros	Categoria	Localização por Ilha	Nº de quartos	Nº de empregados
Hotel Iberostar Club Boavista	4	Boa Vista	276	170
Hotel Riu karamboa	5	Boa Vista	750	516
Estoril Beach Resort Hotel	3	Boa Vista	51	8
Hotel Riu kalema (Hotel Dunas)	5	Boa Vista	20	7
Aparthotel Inacio	3	Fogo	15	3
Pausada Belavista	3	Fogo	11	6
Xaguate, Investimentos Hoteleiros e Turisticos S.A	4	Fogo	39	13
Hotel Foya Branca	4	São Vicente	86	50
Sociedade Residencial Hotelaria e Turismo	3	São Vicente	26	19
Inco-Mindelhotel	4	São Vicente	70	48
Porto Grande Hotéis, SARL	4	São Vicente	50	64
Hotel Lazareto	3	São Vicente	24	7
Aparthotel Ponta Preta	3	Sal	40	8
Pensão Nha Terra	3	Sal	31	9
Hotel Atlântico	3	Sal	54	29
Hotel Central	3	Sal	26	10
Hotel Farol	4	Sal	236	153
Hotel Morabeza	4	Sal	120	173
Pensão Porta do Vento	3	Sal	15	3
Hotel Praia Mar	4	Santiago	123	145
Pensão Benfica	4	Santiago	22	35
Hotel America	3	Santiago	24	12
Hotel Luar	3	Santiago	28	9
Empreend. Turisticos, Ida - Pestana Trópico Hotel	4	Santiago	51	70
Pousada Quinta da Montanha	3	Santiago	28	24
Hotel Palm Bech Resort	3	Santiago	16	9
Hotel Santantao Art Resort	4	Santo Antão	73	36

Fonte: Própria, baseado nos questionários recebidos

ANEXO

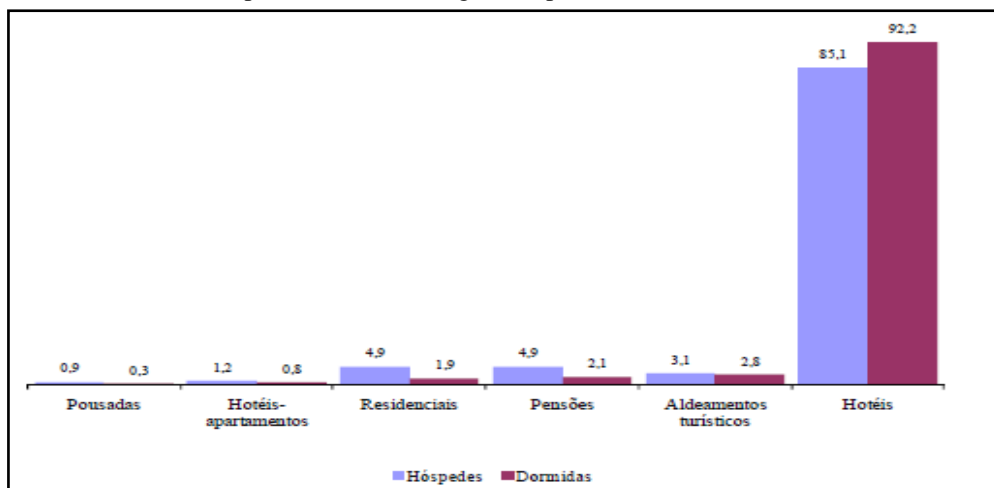
Anexo I

Quadro 1: Evolução de estabelecimentos, capacidade do estabelecimento e pessoal ao serviço, 2007 a 2011

	2007	2008	2009	2010	2011
Estabelecimentos	150	158	173	178	195
Nº de Quartos	5.368	6.172	6.367	5.891	7.901
Nº de Camas	9.767	11.420	11.720	11.397	14.076
Capacidade de Alojamento	11.544	13.708	14.096	13.862	17.025
Pessoal ao Serviço	3.450	4.081	4.120	4.058	5.178
Entradas	312.880	333.354	330.319	381.831	475.294
Dormidas	1.432.746	1.827.196	2.021.597	2.342.282	2.827.562
T. ocupação média hóspedes	5,7	5,2	5,9	5,7	5,7
T. ocupação média estabelecimentos	40,1	48,3	44,9	50,0	58,2

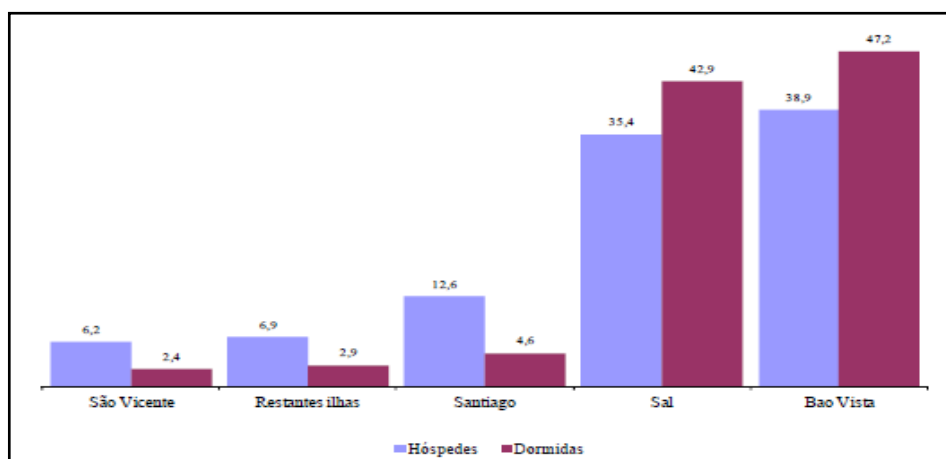
Fonte: INE - CV (2012)

Gráfico 1: Hóspedes e dormidas segundo tipo de estabelecimento em 2011



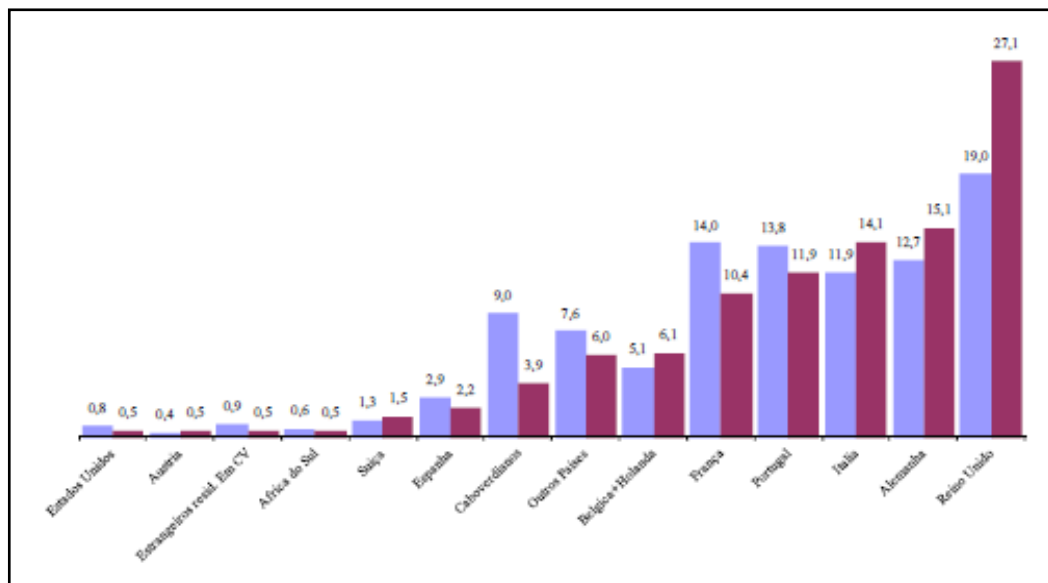
Fonte: INE - CV (2012)

Gráfico 2: Hóspedes e dormidas (%) segundo Ilhas, 2011



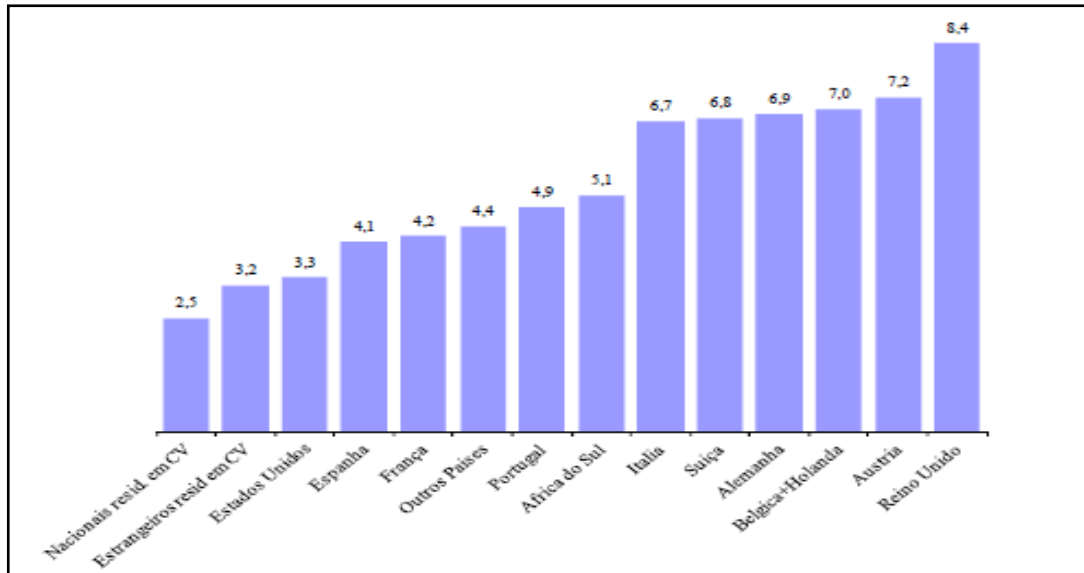
Fonte: INE - CV (2012)

Gráfico 3: Hóspedes e dormidas (%) por país de residência habitual dos hóspedes, 2011



Fonte: INE - CV (2012)

Gráfico 5: Estadia média, por país de residência habitual dos hóspedes, 2011



Fonte: INE - CV (2012)